

## CAPITOLO V

### LIQUIDITA' E VINCOLI DI CASSA

#### 1. Tesoreria Unica

L'anno 1984 ha fatto registrare innovazioni rilevanti in tema di gestione dei fondi e di rapporti con la Tesoreria dello Stato.

Basta ricordare che proprio nell'ambito dei bilanci 1984 trova la sua prima applicazione il disposto dell'art. 21 - 4° comma - del D.L. 12 settembre 1983, n. 463, che, innovando al sistema introdotto dall'art. 40 della legge 30 marzo 1981, n. 119 (legge finanziaria 1981), ridefinisce i criteri di calcolo delle "disponibilità depositate a qualunque titolo presso le aziende di credito" al fine di determinare l'esatto ammontare delle eccedenze di liquidità da versare alla Tesoreria dello Stato.

Nell'anno considerato, inoltre, viene approvata

la legge 29 ottobre 1984, n. 720, ed emanata una parte della normativa derivata e conseguenziale alla cennata legge - circa la quale si fa riserva di riferire in seguito - ed infine trovano applicazione le norme che abbassano prima al 6 per cento e poi al 4 per cento il limite del 12 per cento originariamente previsto dall'art. 40 della legge finanziaria 1981; limite che era stato ancora conservato nella stessa misura dal sopracitato art. 21 - 4° comma - del D.L. n. 463 (convertito nella legge n. 638 del 1983 senza modifiche sul punto specifico).

La facoltà di variare la percentuale o il livello massimo delle disponibilità degli enti presso le aziende di credito, era stata deferita al Ministero del tesoro dall'8° comma dell'art. 40 della suindicata legge finanziaria 1981.

Durante l'anno 1984, però, viene emanata tutta una serie di decreti-legge, mai convertiti, riguardanti la "Istituzione del sistema di tesoreria unica per enti ed organismi pubblici", con i quali si provvede ad effettuare le anzidette variazioni dei limiti percentuali, di fatto limitando la portata del potere regolamentare deferito al Ministero del tesoro, stante che sui decre-

ti ministeriali gravavano dubbi di legittimità anche costituzionale, per la loro incidenza sulla autonomia degli enti.

La legge 27 dicembre 1983, n. 730 (legge finanziaria 1984), e prima ancora che iniziasse la serie dei decreti-legge mai convertiti, all'art. 35, 14° comma, modificando l'art. 21, 4° comma, del sopra menzionato provvedimento n. 453, aveva già abbassato dal 12 al 6 per cento il limite di disponibilità degli enti presso gli istituti di credito.

Come si è accennato sopra, nell'anno 1984 il Governo, nella considerazione della inadeguatezza del sistema introdotto con il disposto dell'art. 40 della legge finanziaria 1981 e sue successive modificazioni, ritiene indispensabile istituire un "sistema di tesoreria unica", emanando in data 25 gennaio il decreto legge n. 5, che è il primo della serie di cinque decreti-legge intervenuti in quello stesso anno e mai convertiti (24 marzo 1984 n. 37; 24 maggio 1984, n. 153; 25 luglio 1984, n. 372; 29 agosto 1984, n. 521).

Si rinvia al seguito il problema dell'entrata in vigore della legge n. 720.

La motivazione, che appare costante nei provvedi-

menti susseguirsi in quell'anno, fa riferimento alla esigenza " di conseguire consistenti risparmi nella gestione del servizio in parola e di ridurre conseguentemente il fabbisogno finanziario dello Stato".

La Sezione enti locali non ha modo di rilevare autonomamente dai conti consuntivi degli enti controllati se sia stato possibile pervenire al risultato di ridurre il fabbisogno finanziario dello Stato.

Si fa rinvio, per quanto ivi scritto sull'argomento, alla "Relazione sul rendiconto generale dello Stato" per l'esercizio finanziario 1984 (1).

Quanto all'altra affermazione su cui trovava fondamento l'esigenza della istituzione del sistema della tesoreria unica per enti ed organismi pubblici, vale a dire il raggiungimento dello "scopo di conseguire consistenti risparmi nella gestione del servizio in parola", va approfondito il problema se sia possibile constatarne la fondatezza attraverso l'esame delle contabilità degli enti sottoposti a controllo.

Va comunque osservato che dallo stesso tenore del-

---

(1) Volume II/2 parte III pag. 1507 e seguenti.

la normativa in parola appare chiaro che gli eventuali "risparmi", ove si siano verificati, riguardano la gestione del servizio della Tesoreria centrale e quindi il bilancio dello Stato, non pure quella della gestione di tesoreria dei singoli enti.

Non è possibile dare contezza inoltre circa le quantificazioni delle "perdite" subite dagli enti in termini di minori entrate o di maggiori costi sostenuti.

Dall'esame dei conti presentati dagli enti locali può ricavarsi soltanto quale sia l'importo degli interessi corrisposti per le anticipazioni di cassa.

E' questo un dato utile di raffronto per gli esercizi successivi.

Il susseguirsi dei decreti-legge non convertiti trova termine con l'approvazione e la promulgazione della legge 29 ottobre 1984, n. 720, istitutiva del sistema di tesoreria unica, legge che però non nasce dalla conversione del D.L. 29 agosto 1984, n. 521, bensì da una autonoma iniziativa parlamentare (A.C. numero 2058) concordata dalla maggioranza.

E' apparso questo il solo modo idoneo a conciliare le esigenze parlamentari di non vedersi imporre una mo-

difica istituzionale così rilevante mediante la utilizzazione di uno strumento eccezionale quale dovrebbe essere il decreto-legge; al tempo stesso però il Parlamento è riuscito a dare un assetto funzionale alla materia, diverso da quello prospettato dai decreti che si erano susseguiti e che prevedevano l'apertura di un unico conto presso le sezioni di Tesorerie provinciali dello Stato.

Inizialmente, nel 1981, il Ministero del tesoro aveva tentato di introdurre una doppia contabilità - fruttifera per i fondi provenienti dalla parte corrente del bilancio ed infruttifera per quelli derivanti da mutui -, ma si era poi dovuto ripiegare su un unico conto infruttifero (D.M. 11 aprile 1981), su cui confluivano le eccedenze computate seguendo i criteri stabiliti dall'art. 21 - quarto comma - del citato D.L. n. 463 del 1983. In base a tali criteri l'ammontare complessivo delle entrate da tenere a base del calcolo percentuale - variato due volte nell'anno 1984 - è pari alla somma dei primi tre titoli detratti gli ammortamenti.

Per disposto normativo, infatti, restano fuori dal computo le accensioni di prestiti, le alienazioni, i tra-

sferimenti di capitale, le riscossioni di prestiti e le partite di giro.

Per la contabilità degli enti locali, come è noto, le partite escluse rappresentano, nel loro complesso, i titoli IV, V e VI.

Specificamente per i mutui va tenuto presente che il sopracitato quarto comma dell'art. 21 fa salva la speciale normativa vigente per gli enti locali in base alla quale bisogna distinguere:

- le accensioni di prestito effettuate presso la Cassa Depositi e Prestiti, l'Istituto per il credito sportivo, la Direzione generale per gli Istituti di previdenza, per le quali non sussiste un problema di liquidità in quanto le erogazioni avvengono per stati di avanzamento delle opere da realizzare;
- la contrazione di mutui con gli istituti di credito aventi speciali sezioni per le opere pubbliche, casi per i quali ugualmente le erogazioni avvengono per stati di avanzamento dei lavori e non può quindi crearsi liquidità;
- l'accensione di mutui con gli altri istituti di credito sottratti a particolari vincoli; istituti che, quindi, possono erogare in unica soluzione l'ammonta-

re della somma mutuata.

Soltanto questi ultimi mutui - per la particolare normativa vigente per gli enti locali e fatte salve le direttive generali - rientrano nella base del conteggio per stabilire il limite di disponibilità riservate ai singoli enti.

L'importo corrispondente all'ammontare del mutuo contratto solitamente non viene riscosso dagli enti locali; questa affermazione si basa sulla constatazione effettuata lo scorso anno su singoli conti dai quali risultano interessi attivi per gli enti (esempio: Roma aveva 94.000 mil.). Una tale operazione era resa possibile dal modo di utilizzare giacenze di parte corrente. Se dette giacenze vengono utilizzate rapidamente per i dovuti pagamenti, oppure manovrate tempestivamente per gli eventuali trasferimenti nella speciale contabilità infruttifera presso la tesoreria provinciale dello Stato, i fondi per mutui possono rimanere giacenti presso gli istituti di credito erogatori purché l'ammontare delle giacenze stesse sia inferiore al 6 o al 4 per cento (a seconda del periodo dell'anno al quale ci si riferisce).



Un esame più approfondito della normativa introdotta con la legge 29 ottobre 1984, n. 720, è opportuno condurlo in questa sede (anche se si è consci che non ha prodotto effetti giuridici rilevanti sulle contabilità degli enti locali nell'anno 1984) per constatare:

- quali innovazioni ha introdotto;
- quali modificazioni comporterà sulla impostazione dei bilanci e dei conti consuntivi;
- quali sono le rilevazioni da effettuare per conservare specifiche serie storiche utili per conoscere negli anni futuri gli effetti che deriveranno dalla introduzione del cosiddetto "sistema di tesoreria unica".

Due aspetti della nuova normativa vanno preliminarmente approfonditi: data di entrata in vigore e soggetti a cui si applica.

Per quanto concerne la data di entrata in vigore della norma, bisogna fare attenzione a due momenti, che appaiono nella legge, e ad un terzo introdotto con le norme regolamentari contenute nei tre decreti ministeriali susseguitisi finora.

L'art. 1 della legge 720 dispone che "con decorrenza 30 agosto 1984" gli istituti e le aziende di cre-

dito, tesorieri o cassieri di cui alla tabella A (in cui rientrano le province ed i comuni con più di 8.000 abitanti), effettuano, nella qualità di organi di esecuzione degli enti suddetti, le operazioni di incasso e di pagamento a valere sulle contabilità speciali aperte presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato.

E' evidente che la decorrenza 30 agosto è retroattiva rispetto alla data di entrata in vigore della legge, ed è pure una retroattività impossibile, stante che le operazioni compiute non erano più ripetibili.

La realtà è che, fino al momento della effettiva entrata in vigore della legge n. 720, avevano operato i decreti-legge sopra menzionati di cui andavano fatti salvi gli effetti, cosa che la legge opera, menzionando però quale ultimo decreto non convertito il n. 372 del 25 luglio 1984 e tralasciando di menzionare il D.L. 29 agosto 1984, n. 521, anch'esso mai convertito e che aveva coperto, con la propria vigenza, il periodo di applicazione della tesoreria unica dal 30 agosto alla data di entrata in vigore della stessa legge n. 720. La data di decorrenza 30 agosto 1984, menzionata nell'art.1 della legge, è quindi soltanto una "fictio" per far salvi gli effetti prodotti dal citato D.L. n.521.

Nell'ultimo articolo della legge n. 720 è poi detto che la stessa legge entra in vigore il giorno successivo a quella della sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, e quindi 30 ottobre 1984.

Questa però è soltanto la data di entrata in vigore parziale della legge n. 720, con esclusione di tutta la concreta attuazione del sistema della doppia contabilità speciale e della regolamentazione dei rapporti di debito e di credito tra i tesorieri degli enti e le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato.

In concreto, va evidenziato che alla data del 30 ottobre 1984, con l'entrata in vigore della legge n. 720, si è determinata la protrazione del "sistema" antecedente alla istituzione della tesoreria unica.

L'ultimo comma dell'art. 1, infatti, protrae la vigenza dell'art. 40 della Legge n. 119 del 1981.

Per il disposto del 2° comma dell'art. 1 della citata legge n. 720 viene demandato al Ministro del tesoro il potere di fissare il tasso di interesse per le nuove contabilità speciali, cioè quelle fruttifere, e per "disciplinare le condizioni, i criteri e le modalità" per l'effettuazione delle operazioni e per il regolamento dei rapporti di debito e di credito tra i due

tesorieri. Al Ministro del tesoro è stato perciò deman-  
dato un circoscritto potere regolamentare, nel quale  
non sembrava compreso il potere di fissare il termine  
di "entrata in vigore del sistema della tesoreria uni-  
ca", bensì soltanto di stabilire criteri per far fun-  
zionare le contabilità speciali fruttifere e subordina-  
tamente, quindi, anche di fissare il termine iniziale di  
attivazione dei presupposti rapporti. Il Ministro del  
tesoro, invece, con i decreti 22 novembre e 27 dicembre  
1985, ha ritenuto di fissare "la data di entrata in vi-  
gore del sistema di tesoreria unica di cui alla legge  
29 ottobre 1984, n. 720". In tal senso infatti si e-  
sprime l'art. 1 dei decreti citati, dopo aver usato la  
stessa espressione nella titolazione dei decreti.

L'osservazione di cui sopra può sembrare di ca-  
rattere meramente nominalistico, invece concorre a di-  
mostrare lo spirito con cui il Ministero del tesoro ha  
affrontato il problema, estendendo quanto più possibile  
il proprio potere regolamentare.

Il termine da ultimo fissato è quello del 1° giu-  
gno 1986, e, peraltro, lo spostamento dal 1° gennaio  
1985 al 1° marzo e poi al 1° giugno è stato determinato  
da mere cause tecniche, come lo sciopero dei dipendenti

della Banca d'Italia, al quale si è fatto richiamo nella parte motiva dei decreti 27 dicembre 1985 e 19 febbraio 1985.

Relativamente al problema dei soggetti cui si applicano le norme della legge n. 720, sembrerebbe utile riflettere su alcuni punti.

In particolare:

- è fuor di dubbio che rientrano nell'interesse diretto di questa Corte soltanto le due prime categorie menzionate nella tabella A, vale a dire province e comuni con popolazione superiore ad 8.000 abitanti. Ciò facilita l'attività di indagine di questa Sezione, consentendo l'utilizzazione di dati elaborati sugli enti da altre amministrazioni;
- l'individuazione dei soggetti in base alla normativa introdotta con i decreti-legge non convertiti ed ora con la legge n. 720 avviene con criteri nominativi, cioè indicandone in apposite tabelle le categorie (che per il caso della Sezione sono quelle menzionate all'alinea precedente), mentre nel sistema primitivamente introdotto dall'art. 40 della legge finanziaria 1981 e successive modificazioni, si basava su criteri quantitativi, a seconda che il bilancio di entrata

fosse inferiore o superiore ad un miliardo di lire;  
- se è esatta l'ipotesi della irrilevanza, ormai, dell'ammontare del bilancio di entrata ai fini della individuazione degli enti cui si applica il sistema della tesoreria unica, per questa Sezione viene facilitato il compito delle indagini in quanto le prime due categorie degli enti, di cui alla tabella A annessa alla legge n. 720 corrispondono in senso statistico all'universo degli enti assegnati alla Sezione stessa.

Restando in tema di individuazione dei soggetti diretti destinatari del sistema della tesoreria unica, deve ancora osservarsi che la legge n. 720 innova rispetto alle modalità introdotte dall'art. 40 della legge finanziaria 1981, in quanto affida in modo esclusivo ai tesorieri e cassieri gli obblighi ed anche gli oneri derivanti dall'attività di effettuare i versamenti ed i prelevamenti. Inoltre si determina una differenziazione piuttosto marcata tra tesorieri e cassieri degli enti previsti nella tabella A e quelli previsti nella tabella B.

Infatti, per gli enti inclusi nella tabella A

l'obbligo primario delle operazioni da e verso le sezioni di T.P.S. spetta in prima persona al cassiere o tesoriere; recita infatti l'art. 1 della legge n. 720 "le aziende di credito, tesorieri o cassieri degli enti ...di cui alla tabella A ... effettuano nella qualità di organi di esecuzione degli enti suddetti le operazioni di incasso e di pagamento".

Per quegli enti inclusi nella tabella B, invece, dovendosi mantenere in vigore il sistema introdotto nell'art. 40 sopracitato, l'obbligo primario sembra ricadere sull'ente; infatti tale articolo dispone che "gli enti...non possono mantenere disponibilità... superiori al...".

C'è da ritenere quindi che la qualifica di "organi di esecuzione", prevista nel citato art. 1 della legge n. 720, contenga elementi innovativi anche se non ben definiti. La lettera della legge è chiara: l'espressione "nella qualità di organi di esecuzione degli enti" non può dare adito a dubbi. Però quando si è passati alla fase attuativa della norma, in sede regolamentare, i cassieri e tesorieri degli enti sembrano avere assunto la rilevanza di organi di esecuzione della tesoreria unica e non soltanto degli enti.

Gli ultimi comma dell'art. 1 del regolamento di attuazione (D.M. tesoro 26 luglio 1985, n. 4161) dispongono che i "tesorieri o cassieri sono tenuti ad evidenziare in apposite scritture i saldi delle contabilità speciali fruttifere ed infruttifere, tenendo conto delle operazioni da essi effettuate nonché di quelle eseguite dalle sezioni di T.P.S. riguardanti i versamenti che affluiscono presso le sezioni di tesoreria medesime, di cui hanno notizia con le modalità previste dal successivo art. 8".

L'art. 8 richiamato regola i rapporti diretti tra sezioni di T.P.S. e cassieri o tesorieri degli enti, senza mai alcun accenno agli uffici di ragioneria degli enti medesimi, i cui compiti vanno quindi autonomamente rimeditati in un ambito di norme fortemente innovative.

L'ultimo comma dell'art. 1 sopra citato ancora più evidenzia il rapporto diretto tra sezioni di T.P.S. e cassieri e tesorieri, demandando a questi competenze specifiche in materia di utilizzo dei fondi per i quali "apposite norme di legge stabiliscono un vincolo di destinazione". E' da ritenere che si determinerà una defatigante attività interpretativa tra organi degli enti ed uffici bancari, notoriamente rigidi in materia



interpretativa di norme, sulla possibilità di utilizzo dei fondi vincolati.

Il punto finale di questa trasformazione dei cassieri e tesorerieri da organi di diritto degli enti ad organo di fatto delle sezioni di T.P.S. è possibile riconoscerlo nell'ultimo articolo del secondo regolamento attuativo emanato dal Ministro del tesoro in data 22 novembre 1985, n. 7229, con l'attribuzione del controllo agli ispettori della Direzione generale del tesoro.

Gli enti, almeno quelli inclusi nella tabella A della legge n. 720 del 1984, non sembrano per verità rientrare tra i soggetti destinatari attivi della complessa normativa costituita dalla legge e dai regolamenti di attuazione, bensì solo destinatari passivi necessitati a subire una attività gestoria da parte dei loro cassieri e tesorerieri.

Le innovazioni introdotte dalla legge n. 720 del 1984 sono molteplici: qualcuna già evidenziata nelle pagine precedenti, altre, quali quella concernente le operazioni di incasso e di pagamento "a valere sulle contabilità speciali" aperte presso la sezione di T.P.S., ancora da approfondire al momento in cui la norma entrerà concretamente in vigore.

Come già accennato in precedenza, fin dal 1981 il Ministero del tesoro aveva cercato di introdurre la doppia contabilità speciale, fruttifera ed infruttifera; solo con la legge in esame però si ha la compiutezza di un tale sistema, che, neppure durante la vigenza dei decreti-legge mai convertiti, si era riuscita a concretizzare.

Nei decreti-legge, infatti, le nuove contabilità speciali si differenziano da quelle precedenti, non soltanto per la obbligatorietà della istituzione, ma anche per le limitazioni e condizionamenti nei prelevamenti e per il coinvolgimento del tesoriere dell'ente nei rapporti con la sezione di tesoreria provinciale.

Il sistema della tesoreria unica ed in particolare della doppia contabilità, anche se si trascina legislativamente avanti dal 1984, non può dirsi collaudato dai fatti, essendo sempre rimasto vigente il sistema antecedente.

La prima utilizzazione di tale strumento giuridico-contabile è introdotta con il disposto dell'art. 14 del D.L. 7 maggio 1980, n. 153, convertito nella legge 7 luglio 1980, n. 299. In virtù di tale norma, infatti, "a partire dal 1° gennaio 1980 i contributi,

le assegnazioni e quanto altro proveniente dal bilancio dello Stato dovuti alle Province ed ai Comuni con popolazione superiore a 20.000 abitanti affluiscono per metà del loro ammontare ad apposite contabilità speciali presso le sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, intestate a ciascuno degli enti medesimi".

Nel passaggio allo stadio successivo, quello introdotto con i decreti-legge, diventano emergenti le caratteristiche qui di seguito elencate:

- assunzione delle contabilità speciali (la cui applicazione viene limitata agli enti inclusi nella tab. A) della funzione di canali necessari per tutti gli incassi ed i pagamenti degli enti interessati;

- attribuzione agli istituti ed aziende di credito tesorieri della qualificazione giuridica di "organi di esecuzione" degli enti ed organismi per i quali esercitano il servizio di tesoreria o di cassa;

- utilizzazione delle contabilità speciali per la dichiarata volontà legislativa di realizzare un "sistema di tesoreria unica per enti ed organismi pubblici", cioè di collegamento delle tesorerie degli enti interessati con la Tesoreria dello Stato per il tramite della Banca d'Italia quale istituto di credito gestore

del servizio di tesoreria provinciale dello Stato.

Restano, quelle evidenziate, le caratteristiche salienti della stessa legge n. 720 del 1984 con qualche correttivo come:

- la distinzione delle contabilità speciali in fruttifere ed infruttifere, a seconda della natura giuridica delle entrate che vi debbano affluire sotto il profilo della provenienza o meno dal bilancio dello Stato;
- l'accentuazione della centralità delle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato nei rapporti con i tesorieri (e cassieri) degli enti interessati;
- l'attribuzione alla Banca d'Italia - esercente il servizio di tesoreria provinciale dello Stato - di una sostanziale funzione di controllo nei confronti dei tesorieri dei singoli enti per gli adempimenti previsti dalla legge;
- l'affermazione del principio di garantire agli enti ed organismi interessati la piena ed immediata disponibilità, in ogni momento, delle somme di loro spettanza giacenti in tesoreria sulle contabilità speciali fruttifere ed infruttifere."

## 2. Variazioni della liquidità

La Corte - Sezione enti locali - ha avuto modo di constatare, negli anni precedenti, che i movimenti di fondi, reiterati nel corso dell'esercizio per necessità di cassa, finiscono per falsare la lettura per grandi aggregazioni del bilancio e del conto consuntivo. La manovra di cassa (versamenti-prelevamenti) influenza anche il procedimento giuridico-contabile, perché ad ogni riscossione o pagamento deve corrispondere un accertamento o impegno e ad ogni prelevamento presso la T.P.S. corrisponde una riscossione per l'ente. Ciò non va visto però come un fenomeno devastante degli effetti contabili: richiede soltanto una maggiore attenzione di lettura ed alcune disaggregazioni.

Infatti, per consentire che le somme trasferite dal bilancio dello Stato passino nella concreta disponibilità del tesoriere dell'ente, per poi essere utilizzate per pagamenti a terzi, si rendono necessari alcuni passaggi obbligati, già individuati ed analizzati nelle relazioni degli anni precedenti.

Riepilogando tali passaggi si evidenziano:

ENTRATE	SPESE
riscossione Titolo II - <u>ca</u> tegoria 1 <sup>^</sup> (prelevamenti dalla T.P.S.)	pagamento Titolo II - sezione 9 <sup>^</sup> (versamenti) alla T.P.S.)
riscossione Titolo IV - <u>ca</u> tegoria 3 <sup>^</sup> (prelevamenti dalla T.P.S.)	

Con l'entrata in funzione della così detta Tesoreria unica, saranno coinvolti nello stesso meccanismo anche i titoli V delle entrate - categoria 3<sup>^</sup> - e titolo III della spesa - categoria 2<sup>^</sup> (altri rimborsi di prestiti, vale a dire sorte capitale dei mutui in ammortamento).

Influenzato dal nuovo sistema dovrebbe essere anche il titolo III entrate - categoria 3<sup>o</sup> - contenente interessi su crediti, ove confluiscono gli interessi sui mutui riscossi in unica soluzione e lasciati in deposito presso l'istituto mutuante. La minore quantità di entrate correnti, conseguente alla decurtazione degli interessi attivi, potrebbe avere influenza sulle anticipazioni di cassa dal tesoriere, presenti nel titolo V entrate - categoria 1<sup>o</sup> - e titolo III spese - categoria 1<sup>o</sup>-.

Per constatare dall'esame dei conti l'effetto che la normativa vigente nell'anno 1984 ha avuto nella concreta gestione finanziaria di alcuni singoli enti scelti a campione, si è proceduto alla rilevazione dei quattro dati concernenti la liquidità (fondo di cassa, scoperto di cassa, fondo presso la T.P.S. e depositi bancari), mettendo a raffronto la concreta disponibilità liquida esistente all'inizio dell'anno (dati al 31.12.1983) con quella riscontrabile al termine dell'esercizio 1984.

Gli enti esaminati sono quelli per i quali questa Sezione effettua una più approfondita analisi per i motivi esposti in altra parte di questa relazione.

Per la generalità degli enti, comprendenti anche quelli specificamente menzionati, i dati vengono esposti mediante aggregazioni per classi demografiche con totale riferito su base nazionale.

Si evidenzia la variazione della liquidità nel corso dell'anno 1984 riscontrata nei conti dei comuni per i quali è stata effettuata una apposita rilevazione attraverso una campionatura che tenga conto dell'appartenenza alle diverse classi demografiche, con particolare attenzione agli enti maggiori.

COMUNI

PROSPETTO A - (in milioni)

	Al 31.12.83	Al 31.12.84
<u>ROMA</u>		
Fondo Cassa	2.142	2.418
Scoperto di cassa	-371.400	-197.842
Tesoreria Statale	187.813	224.703
Depositi Bancari	159.529	120.923
<b>TOTALE</b>	<b>- 21.916</b>	<b>-150.202</b>
<u>TORINO</u>		
Fondo Cassa	25.528	13.457
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	62.633	170.228
Depositi Bancari	274.325	299.335
<b>TOTALE</b>	<b>362.486</b>	<b>483.020</b>
<u>GENOVA</u>		
Fondo Cassa	524	1
Scoperto di cassa	-42.050	-4.565
Tesoreria Statale	688	16.165
Depositi Bancari	141.471	159.537
<b>TOTALE</b>	<b>100.633</b>	<b>171.138</b>
<u>BOLOGNA</u>		
Fondo Cassa	16.109	10.707
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	9.582	40.680
Depositi Bancari	13.841	46.936
<b>TOTALE</b>	<b>39.532</b>	<b>98.323</b>



COMUNI

continua PROSPETTO A

	Al 31.12.83	Al 31.12.84
<u>FIRENZE</u>		
Fondo Cassa	212	2.022
Scoperto di cassa	-8	-8
Tesoreria Statale	144.613	117.601
Depositi Bancari	-	66.408
TOTALE	144.817	186.023
<u>FERRARA</u>		
Fondo Cassa	-	1.568
Scoperto di cassa	-331	-
Tesoreria Statale	4.884	12.870
Depositi Bancari	12.404	-
TOTALE	16.957	14.438
<u>SIENA</u>		
Fondo Cassa	425	501
Scoperto di cassa	-3.000	-
Tesoreria Statale	788	2.022
Depositi Bancari	534	256
TOTALE	-1.253	2.779
<u>LA SPEZIA</u>		
Fondo Cassa	5.217	1.930
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	4.485	7.013
Depositi Bancari	-	15.307
TOTALE	9.702	24.250

COMUNI

continua PROSPETTO A

	A1 31.12.83	A1 31.12.84
<u>BOLZANO</u>		
Fondo Cassa	8.404	1.973
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	7.051	29.778
Depositi Bancari	-	-
<b>TOTALE</b>	<b>15.455</b>	<b>31.751</b>
<u>RIMINI</u>		
Fondo Cassa	20.738	41.590
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	4.218	1.620
Depositi Bancari	-	95
<b>TOTALE</b>	<b>24.955</b>	<b>43.305</b>
<u>CESENA</u>		
Fondo Cassa	816	2.521
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	11.418	13.673
Depositi Bancari	6	-6
<b>TOTALE</b>	<b>12.240</b>	<b>16.188</b>
<u>CATTOLICA</u>		
Fondo Cassa	873	-62
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	1.927	282
Depositi Bancari	206	-9
<b>TOTALE</b>	<b>3.006</b>	<b>211</b>

COMUNI

continua PROSPETTO A

	Al 31.12.83	Al 31.12.84
<u>TERNI</u>		
Fondo Cassa	976	2.423
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	8.195	17.333
Depositi Bancari	16	21
<b>TOTALE</b>	<b>9.187</b>	<b>19.777</b>
<u>PESARO</u>		
Fondo Cassa	1.541	1.827
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	7.048	7.296
Depositi Bancari	1.401	232
<b>TOTALE</b>	<b>9.990</b>	<b>9.355</b>
<u>MANTOVA</u>		
Fondo Cassa	1.605	2.433
Scoperto di cassa	-227	-
Tesoreria Statale	2.529	4.280
Depositi Bancari	201	-
<b>TOTALE</b>	<b>4.108</b>	<b>6.713</b>
<u>CREMONA</u>		
Fondo Cassa	1.035	777
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	8.498	11.705
Depositi Bancari	2.339	2.920
<b>TOTALE</b>	<b>11.872</b>	<b>15.402</b>

COMUNI

continua PROSPETTO A

	Al 31.12.83	Al 31.12.84
<u>URBINO</u>		
Fondo Cassa	266	439
Scoperto di cassa	-	-800
Tesoreria Statale	541	3.701
Depositi Bancari	534	-
<b>TOTALE</b>	<b>1.341</b>	<b>3.340</b>
<u>AOSTA</u>		
Fondo Cassa	761	597
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	1.786	330
Depositi Bancari	-	-
<b>TOTALE</b>	<b>2.547</b>	<b>927</b>
<u>CARPI (MO)</u>		
Fondo Cassa	275	2.334
Scoperto di cassa	-375	-3.651
Tesoreria Statale	0	304
Depositi Bancari	0	0
<b>TOTALE</b>	<b>-100</b>	<b>-1.013</b>
<u>MARSALA</u>		
Fondo Cassa	927	1.634
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	12.623	25.723
Depositi Bancari	22	22
<b>TOTALE</b>	<b>13.572</b>	<b>27.379</b>

COMUNI

continua PROSPETTO A

	Al 31.12.83	Al 31.12.84
<u>MELZO (MI)</u>		
Fondo Cassa	264	84
Scoperto di cassa	-	-400
Tesoreria Statale	99	190
Depositi Bancari	0	0
<b>TOTALE</b>	<b>363</b>	<b>-126</b>
<u>PALAZZOLO SULL'OGLIO (BS)</u>		
Fondo Cassa	252	0
Scoperto di cassa	0	-217
Tesoreria Statale	0	0
Depositi Bancari	78	68
<b>TOTALE</b>	<b>330</b>	<b>-149</b>
<u>GELA</u>		
Fondo Cassa	2.081	539
Scoperto di cassa	-	-
Tesoreria Statale	11.929	24.267
Depositi Bancari	520	364
<b>TOTALE</b>	<b>14.530</b>	<b>25.170</b>
<u>VARALLO</u>		
Fondo Cassa	416	7
Scoperto di cassa	- 996	(2) -1.529
Tesoreria Statale	-	(3) -
Depositi Bancari	9	-
<b>TOTALE</b>	<b>- 571</b>	<b>-1.522</b>

(2) Lo scoperto di cassa 1984 risulta maggiorato di 227 milioni, pari alla maggiore somma impegnata per i rimborsi al Tesoriere rispetto all'importo della anticipazione accertata.

(3) Dal quadro riassuntivo della gestione finanziaria appare un deposito presso la tesoreria statale, non indicato nel Titolo IV - categoria 3 - delle entrate.

Considerando le cifre esposte si evidenzia che la situazione della liquidità globale al 31.12.1984 è in aumento tendenziale rispetto a quella esistente all'inizio dello stesso anno.

Diverso orientamento mostrano alcuni comuni quali Ferrara, Cattolica, Pesaro, Aosta, Melzo, Palazzolo sull'Oglio, dove la liquidità decresce a causa soprattutto della diminuzione dei depositi bancari.

Alcuni casi presentano perfino anomalie incomprensibili (come nel caso dei comuni di Cesena e Cattolica, i quali contabilizzano depositi bancari di segno negativo, il che lascia supporre l'esistenza di anticipazioni bancarie improprie effettuate cioè da banche diverse dal tesoriere comunale a copertura di spese in conto corrente).

I depositi bancari, nel corso dell'anno 1984, non sembrano aver risentito in misura rilevante dei vincoli di cassa operanti in tale anno e normalmente si mostrano in crescita; in senso contrario si muovono Roma, Ferrara, Siena, Cesena, Cattolica, Pesaro, Mantova, Palazzolo sull'Oglio e Gela.

Il fenomeno va visto inoltre nella sua interconnessione tra depositi bancari e scoperto di cassa. Si

nota, infatti, che a fronte di consistenti depositi bancari corrisponde un minore scoperto di cassa e viceversa.

Roma, che presenta il più consistente scoperto di cassa in assoluto (i valori però vanno raffrontati all'entità delle cifre esposte in bilancio), iscrive a fine anno un ammontare non elevato di depositi bancari. Lo scoperto di cassa, nel caso di Roma, decresce nel corso dell'anno, ma rimane pur sempre consistente. Deve inoltre supporre che la consistenza dei depositi bancari nel corso dell'anno non sia stata modesta, ove si consideri che Roma ha effettuato accertamenti di interessi attivi su depositi bancari per un ammontare di 99.454 milioni come si rileva dal prospetto B che segue, dove, nella prima colonna, vengono indicati i totali degli accertamenti (competenza + residui riaccertati).

Eccettuati comunque casi di singole anomalie, è possibile rilevare, come fenomeno, che la liquidità derivante da depositi bancari costringe gli enti locali ad effettuare minori operazioni di indebitamento fluttuante.

Per quanto concerne i dati dei depositi presso le

sezioni di T.P.S., va notata la netta tendenza di questi all'aumento.

Non è certo un dato positivo per gli enti locali. E' da supporre, infatti, che l'accumulo presso le sezioni di T.P.S. non sia dovuto a non uso di quei fondi da parte degli enti locali, bensì ad impossibilità per gli enti stessi di ottenere la concreta disponibilità nei tempi dovuti.

Gli enti locali lamentano sovente i ritardi con cui pervengono nelle loro reali disponibilità i "trasferimenti", sia dallo Stato ed ancora più quelli regionali.

Si riporta di seguito il prospetto B, concernente gli interessi attivi e passivi rilevabili dai conti dei comuni nominativamente indicati. Gli interessi attivi derivano dalle somme prese a mutuo dagli enti e lasciate in deposito presso la stessa banca mutuante, che assume quindi la duplice veste di istituto finanziatore - per somme sulle quali deve riscuotere gli interessi - e di banca depositaria, che deve quindi corrispondere gli interessi dovuti su depositi fiduciari.

La questione contabile si dovrebbe risolvere in una mera partita di giro tra enti locali e banca. Se-



nonché, il procedimento contabile non è esattamente in questi termini: infatti, gli interessi attivi che l'ente locale riscuote, costituiscono fondi utili per sopperire a spese correnti e quindi portati tra le entrate correnti; gli interessi passivi sui mutui contratti vanno a gravare invece su quella parte del bilancio che contiene il tipo di investimento specificamente finanziato con il mutuo assunto.

L'operazione di mutuo presso le banche diverse dagli istituti speciali di credito creano quindi liquidità per l'ente locale diretta a finanziare la spesa corrente.

Gli interessi passivi, indicati nella colonna 2 del prospetto, quantificano soltanto quelli corrisposti ai tesorieri di ciascun ente a fronte di "anticipazioni di cassa", a copertura quindi di brevi "scoperti", dovuti a mancata contemporaneità tra riscossioni e pagamenti.

	(in milioni)		Prospetto B	
	ATTIVI		PASSIVI	
	Titolo III cat. 3 <sup>^</sup>		Tit. I cat. 3 sez. 9	
	Interessi attivi (4)	Interessi passivi (5)		
Roma	99.764	40.295		
Torino	39.349	-		
Genova	23.093	1.615		
Bologna	2.894	418		
Firenze	11.552	-		
Ferrara	2.120	2		
Siena	146	406		
La Spezia	838	-		
Bolzano	1.251	-		
Rimini	2.732	9		
Cesena	479	663		
Cattolica	449	32		
Terni	83	5		
Gela	279	-		
Marsala	82	-		
Aosta	41	-		
Melzo	149	112		
Pesaro	453	-		
Mantova	2.146	-		
Cremona	970	-		
Urbino	100	60		
Palazzolo sull'Oglio	10	90		
Carpi	240	356		
Varallo	247	324		

(4) Gli interessi attivi, su mutui e su depositi bancari, indicano il totale dei residui riaccertati e degli accertamenti sulla competenza.

(5) Gli interessi passivi indicano il totale degli impegni sulla competenza, più i residui passivi riaccertati, spettanti al tesoriere a fronte di anticipazioni da questo effettuate.

Qui di seguito vengono riepilogati in appositi prospetti i dati globali dell'esercizio 1983, concernenti rispettivamente le amministrazioni provinciali e comunali tenute alla presentazione del conto ai sensi dell'art. 13 del D.L. n. 55 del 1983. Le amministrazioni comunali che hanno adempiuto, per completezza di informazione, sono n. 1.217.

Le province, come evidenziato in altra parte della presente relazione, sono suddivise in quattro classi:

Prospetto C

AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI - ESERCIZIO 1983 - (in milioni)			
Classe	Fondo di cassa	Fondo presso Tesoreria Statale	Anticip. di cassa a chiusura d'esercizio -residui al 31.12.83-
I	16.354	86.433	1.094
II	14.120	62.724	9.932
III	72.043	216.838	46.625
IV	21.854	202.478	13.968
Totale	124.371	568.473	71.619

I 1.217 comuni superiori ad 8.000 abitanti sono suddivisi in sette classi demografiche (dalla 5<sup>^</sup> alla 11<sup>^</sup>).

Prospetto D

AMMINISTRAZIONI COMUNALI - ESERCIZIO 1983 - (in milioni)			
Classe	Fondo di cassa	Fondo presso Tesoreria Statale	Anticip. di cassa a chiusura d'esercizio -residui al 31.12.83-
V	38.835	111.320	12.015
VI	142.173	437.408	40.148
VII	164.753	427.043	153.746
VIII	66.913	204.957	69.328
IX	150.581	241.676	96.517
X	39.115	316.572	90.369
XI	184.541	864.585	590.858
Totale	786.911	2.603.561	1.052.981

Nel prospetto che segue vengono esposti i dati concernenti n. 577 amministrazioni comunali, relativamente alle quali è stato possibile effettuare un diretto raffronto tra le risultanze degli esercizi 1983 e 1984.

I comuni sono aggregati per classi demografiche e rappresentano in termini di popolazione il 29,18%.

Dal prospetto può ricavarsi la dinamica della situazione di liquidità nel corso dell'anno 1984.

Prospetto E

AMMINISTRAZIONI COMUNALI 577 così suddivise per classi (in milioni)						
Classe	Fondo di cassa		Fondo presso la Tesoreria Statale		Anticip. di cassa a chiusura d'esercizio residui da riportare	
	Al 31.12.83	Al 31.12.84	Al 31.12.83	Al 31.12.84	Al 31.12.83	Al 31.12.84
V	22.501	12.682	66.811	61.722	6.572	16.578
VI	74.563	30.946	212.917	1.430.958	17.882	48.884
VII	51.029	46.875	173.815	312.284	49.955	52.342
VIII	21.935	26.787	131.665	287.321	17.904	22.042
IX	79.540	72.795	166.738	290.507	59.193	60.936
X	17.824	15.144	237.299	258.432	78.888	8
XI	26.053	13.458	63.321	186.393	42.050	5.565
Totale	293.445	218.687	1.052.566	2.827.617	272.444	206.355

I dati che emergono dal raffronto delle risultanze dei medesimi 577 comuni al momento della chiusura degli esercizi 1983 e 1984, confermano l'andamento che si era evidenziato leggendo le risultanze medie riferite alle singole amministrazioni comunali di cui si è detto nelle pagine precedenti.

La liquidità a fine esercizio 1984 è in aumento rispetto alla chiusura dell'anno precedente, aumento che investe prevalentemente il fondo presso la sezione di T.P.S.. Ciò potrebbe essere conseguenza dei vincoli alla liquidità introdotti nel corso dell'anno 1984. Il fondo di cassa presso il tesoriere dell'ente, al contrario, a fine esercizio è in leggera diminuzione, mentre, a fronte di tale leggera flessione, sale fortemente la liquidità presso le sezioni T.P.S.

In flessione appare anche l'ammontare delle anticipazioni di cassa riportate all'esercizio successivo.

E' questo però un dato relativamente significativo.

Specificamente per le anticipazioni di cassa, la situazione degli impegni e dei pagamenti nel corso dell'esercizio 1984 viene trattata nel paragrafo seguente.

**3. Anticipazioni di cassa nelle amministrazioni  
provinciali e comunali**

L'indebitamento a breve termine ha avuto un correttivo, nelle modalità di conduzione della finanza locale, soltanto a partire dal 1977.

Prima di tale data, infatti, l'indebitamento per anticipazioni di tesoreria dei comuni e delle province costituiva la modalità usuale di copertura del disavanzo, che peraltro doveva all'epoca essere prodotto soltanto in conseguenza di spese obbligatorie.

Alle spese facoltative poteva farsi fronte, infatti, soltanto con le capienze travalicanti le necessità di copertura delle spese obbligatorie.

L'indebitamento per anticipazioni di tesoreria, contratto per le esigenze anzidette e non ripianato nel corso dell'esercizio finanziario di competenza, né ripianabile a breve termine, diveniva di fatto un consolidato, e da tal circostanza scaturiva la necessità di perfezionare la procedura d'indebitamento mediante la trasformazione dell'anticipazione in mutui presso lo stesso tesoriere, ove ciò si fosse reso possibile, op-

pure ricorrendo ad altre banche.

Con il disposto dell'art. 8, 3° comma, del decreto legge n. 2 del 1977 si volle porre rimedio al male dilagante dell'indebitamento a breve termine, reintroducendo sotto altra forma il rispetto per i principi generali di finanza pubblica - sempre conclamati ma sempre disattesi - che tengono ben distinti l'indebitamento fluttuante da quello consolidato.

Tale confusione è presente anche nella finanza statale, ove viene utilizzata l'emissione di buoni ordinari del tesoro - che tecnicamente dovrebbero rientrare tra i debiti di tesoreria insieme alle anticipazioni - per la copertura del fabbisogno finanziario, al quale dovrebbe farsi fronte correttamente con operazioni di indebitamento patrimoniale, cioè a medio o lungo termine (CCT o ancor meglio, come oggi si sta tornando a fare correttamente, utilizzando i Buoni Poliennali del Tesoro).

Nell'ambito della finanza locale non si sarebbe mai dovuta verificare confusione fra indebitamento a breve ed indebitamento a lungo termine, sempre che la normativa, di volta in volta in vigore, fosse stata rispettata.



L'impostazione dei bilanci degli enti locali era stata dominata per lungo tempo nel passato dalla "cultura del pareggio", cioè da una concezione di finanza improntata all'equilibrio delle entrate e delle spese, ove quest'ultime rappresentavano capacità conseguenziali a quelle di procacciarsi risorse.

Travolta però quella che si è detta "cultura del pareggio" - che oggi si va faticosamente reintroducendo, sia pure con criteri più aggiornati alle esigenze -, si pervenne all'uso indifferenziato e confusionale dell'indebitamento, riproducendo nell'ambito della finanza pubblica quel fenomeno che prima del 1929 si era verificato per la finanza industriale: istituti bancari organizzati per la raccolta a breve termine si erano avventurati nei finanziamenti delle operazioni a medio e lungo termine, trovandosi poi improvvisamente paralizzati in immobilizzi da loro stessi determinati.

Il legislatore è stato negli anni settanta meno disavvertito che cinquant'anni prima, e con quella che potremmo definire la prima norma di svolta della nuova finanza locale (decreto legge 17 gennaio 1977, n. 2, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 marzo 1977, n. 62), sono state introdotte norme sul "consoli-

damento delle esposizioni bancarie a breve termine di comuni e province".

Per realizzare un tale disegno si è data quindi, all'apposita "sezione autonoma di credito comunale e provinciale della Cassa DD.PP.", autorizzazione a concedere mutui decennali per la trasformazione in finanziamenti a lungo termine "della consistenza in essere al 31 dicembre 1976 dei crediti a breve termine, comprese le anticipazioni di tesoreria e le esposizioni a breve delle aziende di trasporto accordati da tesorie-ri".

L'operazione di consolidamento così intrapresa non avrebbe potuto sortire altro effetto che la perenne commutazione dell'indebitamento da fluttuante a consolidato, ove non fosse stata sorretta da una normativa coerentemente finalizzata a limitare il fenomeno dell'indiscriminato "indebitamento a breve" che "ab inverso" significa indiscriminata e non programmata dilatazione delle spese correnti.

Se si tiene conto che il fenomeno ora ricordato risale al periodo 1976-77 e si riflette sulla circostanza che la politica di dilatazione delle spese in genere, con preminenza di quelle correnti, si proietta

certamente fino agli anni 1981-82, quando inizia a trovare concreta attuazione il nuovo sistema di contabilità introdotto dalla legge n. 468 del 1978 e dal D.P.R. n. 421 del 1979, può ben farsi un collegamento con l'ampio fenomeno inflattivo che ha funestato l'Italia, fino al culmine del biennio 1983-1984.

Con l'analisi appena accennata sopra si è lungi dal voler sostenere che l'indebitamento a breve dei comuni e delle province sia stato causa preminente del fenomeno inflattivo, ma si vuole soltanto sottolineare che la incontrollata dilatazione della spesa - soprattutto quella corrente che negli anni in riferimento era ampiamente privilegiata - portava inesorabilmente alla dilatazione dell'indebitamento a breve termine con contrazione del risparmio produttivo pubblico e privato.

La disposizione contenuta nel primo comma dell'art. 8 del citato D.L. n. 2 del 1977 costituiva quindi uno dei primi interventi normativi diretti a regolamentare, nelle vie generali, la "specializzazione" dell'indebitamento per ricondurlo alla sua naturale vocazione produttiva, perduta nel travaglio di una trasformazione sociale benefica sì, ma caotica e confusionale.

Il disposto del citato art. 8 impone il "divieto

ai comuni, alle province ed alle aziende di trasporto ... di contrarre finanziamenti a breve termine ad eccezione delle anticipazioni della sezione autonoma per il credito a breve termine della Cassa DD.PP., delle anticipazioni previste da norme regionali ... nonché delle anticipazioni di tesoreria la cui consistenza complessiva non potrà superare i 3/12 delle entrate afferenti ai primi tre titoli del bilancio di entrata dell'ente accertate nell'esercizio precedente".

Ci si avviava così a ricondurre l'indebitamento fluttuante alla sua vera naturale origine di compensazione di momentaneo fabbisogno di cassa e non più di impropria copertura del deficit, incontrollatamente prodotto.

La norma sopra riportata trovava conferma nell'art. 6, 1° comma, della legge 21 dicembre 1978, n. 843 "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato".

La conferma, ovviamente, non sarebbe stata necessaria se la norma precedente avesse avuto piena ed incontrastata attuazione. La carenza di controlli consentiva ancora elasticità ad un sistema gestionale improprio, proiettando in avanti guasti che non venivano av-

vertiti subito ma che avrebbero poi dimostrato le loro reali dimensioni.

L'entrata a regime della nuova normativa sulla finanza locale, sia pure basata su una molteplicità di testi normativi succedutisi tra loro, ha riaffermato il principio della utilizzazione dell'indebitamento a breve riservandolo però esclusivamente a finalità specifiche.

Le anticipazioni del tesoriere, quindi, possono ora sopperire a momentanee carenze di cassa; con i fondi così resi disponibili si può far fronte soltanto a spese correnti; i limiti entro cui le anticipazioni devono essere contenute sono stati invalicabilmente fissati dal legislatore; infine, il principio dell'annualità del bilancio dovrebbe rendere non praticabile il trasporto nell'esercizio successivo di residui riguardanti le anticipazioni del tesoriere, sia in attivo, sia in passivo. Se non si disconosce la circostanza che l'esigenza di usufruire in concreto delle anticipazioni di cassa nasce soltanto quando il fabbisogno di cassa è già noto e quantificato, deve ammettersi che gli accertamenti e le riscossioni sono pressoché contemporanei, e quindi non possono che essere di pari importo; ciò

determina la improbabilità che si formino residui attivi.

La generalità degli enti locali si attiene al rispetto delle norme citate nel paragrafo precedente e dà applicazione convinta ai principi ispiratori delle norme applicate, come può rilevarsi dalla impostazione data dagli enti ai bilanci di previsione e come poi può constatarsi dall'esame dei conti consuntivi che rispecchiano l'attività pratica applicata durante l'esercizio finanziario.

Non mancano però eccezioni dovute a comportamenti anomali, a volte inspiegabili.

Non si intende qui elencare una casistica delle anomalie, ma solo segnalare alcune tipologie riscontrate, anche se non a livello diffuso.

a) Un primo caso riguarda la continuità dell'uso delle anticipazioni del tesoriere. Ciò è riscontrabile dal conto consuntivo, quando all'inizio dell'esercizio esistono già residui passivi dovuti al mancato rimborso al tesoriere nel corso dell'anno di competenza e si riscontrano poi a fine esercizio nuovi residui passivi da riportare in misura pari o meno, analoga a quella dell'anno precedente. Un tale fenomeno dimostra che l'ente

non è più in grado di sottrarsi all'esigenza di avere una liquidità aggiuntiva per far fronte alle esigenze di cassa delle spese correnti. Non può però negarsi che un tale meccanismo alimenta da solo la lievitazione delle spese correnti su cui vanno a gravare gli interessi da corrispondere al tesoriere.

Come può constatarsi dall'analisi dei prospetti A e B del paragrafo precedente, il fenomeno non è diffuso, infatti pochi sono gli enti che mostrano residui passivi per mancati rimborsi al tesoriere sia all'inizio che al termine dell'anno. Tale circostanza è inoltre confermata dall'ammontare dei residui passivi corrisposti (seconda colonna, prospetto B). La conferma circa un buon andamento in termini generali è riscontrabile dal prospetto E, dal quale risulta - salvo per i comuni della quinta classe, cioè i più piccoli - che, nel corso dell'anno 1984, l'ammontare dei residui passivi da riportare all'anno successivo per mancata estinzione di anticipazioni contratte con il tesoriere è nettamente in diminuzione rispetto all'anno precedente.

b) Una seconda modalità di comportamento non diffusissima, ma inspiegabilmente riscontrabile, è quella della contemporanea coesistenza del "fondo di cassa" e

dello "scoperto di cassa".

Il fenomeno, o per meglio dire i singoli casi riscontrati, riguarda i comuni più piccoli. Soltanto per esemplificazione se ne richiama uno emblematico: Varallo (VC).

Trattasi di un piccolo comune che ha mostrato difficoltà nel manovrare con la dovuta rapidità la contabilità presso la sezione di TPS ed ha attivato una anticipazione presso il proprio tesoriere "con utilizzo in forma di scoperto in conto corrente", e mediante tale forma di contabilità ha svolto una parte non irrilevante dell'attività dei propri pagamenti.

Ciò ha comportato uno scoperto costantemente presente durante tutto l'anno, anche se in forma oscillante, e quindi la presenza di residui passivi da riportare a causa della mancata estinzione del debito alla fine dell'esercizio. Il deficit di cassa è stato anch'esso coperto con l'anticipazione del tesoriere; infatti, a fronte di un fondo di cassa di 416 milioni (1983), si è riscontrato uno scoperto presso il tesoriere di 996 milioni ed un avanzo di amministrazione (dichiarato al 31.12.1983) di 506 milioni. E' possibile constatare che tale ultimo importo rientra globalmente



nello scoperto di cassa, ed è quindi solo con quest'ultimo che si è ripianato il deficit e si è fatto presumere un avanzo di amministrazione.

Un comportamento come quello segnalato coinvolge la diretta responsabilità del titolare della ragione-ria.

L'esercizio 1984, ove i dati non fossero stati contabilmente presentati con le modalità con cui ha proceduto l'ente, dovrebbe aprirsi con 580 milioni di deficit effettivo.

In proporzione rilevante si mostrano gli interessi passivi corrisposti al tesoriere (Banca Popolare di Novara) rispetto alle entrate correnti.

L'accumularsi dei residui passivi nell'ambito della categoria 1° del titolo III della spesa, costituisce una forma di copertura impropria del disavanzo mediante ricorso al credito.

Le anticipazioni di cassa, utilizzate nel modo anzidetto, non costituiscono più un indebitamento fluttuante a copertura di momentanee deficienze di liquidità, ma diventano un espediente con cui si violano i principi basilari della contabilità pubblica: annualità del bilancio; divieto di copertura del deficit mediante

ricorso al credito; divieto di finanziamento della spesa corrente mediante indebitamento.

Una terza modalità di comportamento riscontrabile è quella di procedere agli accertamenti delle anticipazioni di cassa senza poi procedere ai corrispondenti prelevamenti, riportando quindi a residui attivi l'intero ammontare dello stanziamento accertato e non riscosso.

E' una anomalia difficile da comprendere contabilmente perché porta soltanto ad una apparente maggiore disponibilità liquida. Comunque, dalle risposte fornite da singoli enti, anche importanti (Firenze, Pescara), si è potuto constatare che ci si trovava di fronte ad una forma particolare di interpretazione delle norme di contabilità da cui non scaturivano né danni, né benefici per l'ente, stante che i residui riportati non sono stati utilizzattii nell'anno successivo. Si tratta di forme gestionali destinate sperabilmente a scomparire, creando, infatti, soltanto un gonfiamento dei residui destinati poi alla cancellazione.

Nei prospetti che precedono (C e D) sono stati forniti i dati globali concernenti le anticipazioni di cassa a chiusura dell'esercizio 1983; qui di seguito si

riportano i dati concernenti gli accertamenti e le riscossioni, gli impegni ed i pagamenti sulle anticipazioni di tesoreria nel corso dello stesso anno (prospetti F e G).

La colonna 4 del prospetto F espone i residui attivi da riportare, vale a dire la differenza tra accertamenti e riscossioni che si è determinata nella competenza, a cui sono stati sommati i residui attivi provenienti dagli anni precedenti. Si tratta di una erronea impostazione contabile, in quanto, come si è già esposto nelle pagine dedicate alla Tesoreria Unica, dovrebbe esserci assoluta corrispondenza tra accertamenti e riscossioni.

Il procedimento contabile di ricorso alle anticipazioni del tesoriere dovrebbe concludersi così nel corso del medesimo anno e nel rispetto quindi del principio dell'annualità del bilancio.

E' facile invece constatare come si determini addirittura un accumulo di residui attivi. Esaminando ancora il prospetto F può notarsi come nell'anno 1983 non sono state effettuate riscossioni in conto residui; ciò malgrado le province della III classe, che in conto competenza hanno prodotto residui soltanto per 974 mi-

lioni (67.173 - 66.199), riportano in effetti 2.068 milioni di residui attivi, di cui ben 1.094 milioni provenienti da residui 1982 e precedenti. E' un fenomeno dovuto unicamente a mancata cancellazione di residui inesistenti.

Prospetto F

AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI - ESERCIZIO 1983 - (in milioni)				
ANTICIPAZIONI DI CASSA				
Classe	Accertam. 1	RISCOSSIONI		Residui attivi da riportare 4
		in c/comp. 2	in c/res. 3	
I	1.156	1.156	-	-
II	46.543	46.543	-	-
III	67.173	66.199	-	2.068
IV	28.900	28.894	-	6
Totale	143.772	142.792	-	2.074

Dall'esame del prospetto G - colonna 4 -, si ricava, invece, l'ammontare dei rimborsi non effettuati a fine esercizio e quindi trasportati, quali residui passivi, all'esercizio successivo.

Prospetto G

AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI - ESERCIZIO 1983 - (in milioni)				
ANTICIPAZIONI DI CASSA (rimborsi)				
Classe	Impegni 1	PAGAMENTI		Residui passivi da riportare 4
		in c/comp. 2	in c/res. 3	
I	1.156	62	62	1.094
II	48.398	38.466	31.535	9.932
III	67.173	37.548	65.487	46.625
IV	28.900	14.933	17.376	13.968
Totale	145.627	91.009	114.460	71.619

Il prospetto H mostra a raffronto l'andamento degli accertamenti e riscossioni a fine anno 1983 ed a fine anno 1984. Gli enti, i cui dati raffrontati risultano disponibili alla data di redazione, sono 58 amministrazioni provinciali. Si tratta in pratica della dinamica delle entrate per "anticipazioni di cassa" nel corso dell'esercizio 1984. I dati delle colonne 1 e 2 confermano la diminuzione del ricorso alle anticipazioni di cassa nel 1984, malgrado l'introduzione dei vincoli della liquidità, e dalla colonna 3 del prospetto I si evidenzia che sono in lieve diminuzione anche i residui passivi sui rimborsi.

Prospetto H

AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI - n. 58 enti a raffronto - - ESERCIZI 1983 e 1984 - (in milioni)						
ANTICIPAZIONI DI CASSA (entrate)						
Classe	Accertamenti		Riscossioni in c/competenza		Residui attivi da riportare (+ i riaccertati)	
	1	2	3	4	5	6
	31.12.83	31.12.84	31.12.83	31.12.84	31.12.83	31.12.84
I	1.156	4.409	1.156	4.409	-	-
II	37.728	28.161	37.728	28.161	-	-
III	19.813	4.582	18.844	4.582	969	-
IV	3.331	5.655	3.331	5.325	-	330
Totale	62.028	42.807	61.059	42.477	969	330

Prospetto I

AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI - n. 58 enti a raffronto - - ESERCIZI 1983 e 1984 - (in milioni)						
ANTICIPAZIONI DI CASSA (rimborsi)						
Classe	Impegni		Pagamenti in c/competenza		Residui passivi da riportare (+i riaccertati)	
	1		2		3	
	31.12.83	31.12.84	31.12.83	31.12.84.	31.12.83	31.12.84
I	1.156	4.409	62	2.825	1.094	1.584
II	39.583	28.161	31.166	19.204	8.417	8.957
III	19.813	4.582	10.291	-	9.522	4.582
IV	3.331	5.655	1.223	330	2.108	5.325
Totale	63.883	42.807	42.742	22.359	21.141	20.448

Prospetto L

AMMINISTRAZIONI COMUNALI - n. 577 enti a raffronto - - ESERCIZI 1983 e 1984 - (in milioni)						
ANTICIPAZIONI DI CASSA (entrate)						
Classe	Accertamenti		Riscossioni c/competenza		Residui attivi da riportare	
	1		2		3	
	31.12.83	31.12.84	31.12.83	31.12.84.	31.12.83	31.12.84
V	19.807	31.278	19.309	30.503	498	775
VI	54.451	110.551	53.594	108.464	857	2.087
VII	139.726	125.350	138.674	125.250	1.052	-
VIII	40.030	59.029	40.030	59.029	-	-
IX	58.260	75.014	57.715	69.700	545	5.314
X	78.880	-	-	-	78.880	-
XI	42.050	4.565	42.050	4.565	-	-
Totale	433.204	405.787	351.372	397.511	81.832	8.176



Nell'esercizio 1984 si nota una sensibilissima decurtazione di casi di anticipazioni accertate e non riscosse, oppure riscosse in misura inferiore. Ciò dimostra una più attenta gestione giuridico-contabile del bilancio.

Ponendo attenzione alle riscossioni (colonna 2 del prospetto L) può notarsi che le stesse sono in leggero aumento al 31.12.1984, rispetto all'analogo dato al 31.12.1983. E' però un fenomeno complessivo di 46.140 milioni (da 351.371 mil. a 397.511 mil.), concentrato prevalentemente nella VI classe (comuni da 10.000 a 19.999 abitanti).

E' questo il dato che mostra un maggior ricorso alle anticipazioni di cassa nell'ambito dei comuni e va raffrontato a quello esposto nel prospetto M, che segue, dove vengono evidenziati i rimborsi effettuati a fronte delle riscossioni e i residui passivi che i 577 comuni esaminati sono stati costretti a trasportare negli esercizi seguenti.

Prospetto M

AMMINISTRAZIONI COMUNALI - n. 577 enti a raffronto - - ESERCIZI 1983 e 1984 - (in milioni)						
ANTICIPAZIONI DI CASSA (entrate) - RIMBORSI -						
Classe	Impegni		Pagamenti c/competenza		Residui passivi da riportare	
	1	2	3	4	5	6
	31.12.83	31.12.84	31.12.83	31.12.84	31.12.83	31.12.84
V	19.774	31.826	13.406	15.633	6.338	16.193
VI	55.292	109.812	41.516	64.988	13.776	44.824
VII	139.746	125.420	93.730	73.752	46.016	51.668
VIII	40.030	59.029	23.626	38.487	16.404	20.542
IX	58.260	75.014	5.266	14.279	52.994	60.735
X	78.880	-	-	-	78.880	-
XI	42.050	5.565	-	-	42.050	5.565
Totale	434.032	406.666	177.544	207.139	256.458	199.527

A fine anno 1984 la cifra globalmente dovuta dai comuni ai loro tesorieri, e trasferita a tal fine sull'esercizio finanziario 1985, si riduce a 198.526 milioni.

Una reale diminuzione dei residui passivi si nota anche se il raffronto vien fatto riconsiderando le cifre del totale del prospetto E, dove ai residui della competenza sono stati sommati i residui riaccertati. Complessivamente il totale dei residui trasferiti al 1985 è di 205.354 milioni, comunque inferiore a quello dell'anno precedentemente considerato.

Il fenomeno delle anticipazioni di cassa, nella sua globalità, appare in via di contenimento. E' questo un dato che dovrà essere verificato negli esercizi finanziari successivi, quando effettivamente comincerà a funzionare la cosiddetta Tesoreria unica.

Per ora appare evidente che i vincoli di liquidità non hanno determinato un maggior ricorso all'indebitamento a breve.

PAGINA BIANCA

## CAPITOLO VI

### PARTITE DI GIRO NELLE AMMINISTRAZIONI PROVINCIALI E COMUNALI

#### 1. Profili normativi e problematica

L'esame delle gestioni degli enti locali ha posto in luce una molteplicità di fattispecie di partite di giro anomale rispetto alle ipotesi indicate dalla legge.

La Sezione Enti locali ha dovuto, pertanto, con apposita deliberazione evidenziare quella che a suo giudizio e sulla base di una obiettiva esegesi, deve essere considerata corretta interpretazione delle norme vigenti con conseguente individuazione dei connotati essenziali delle tipiche partite di giro.

Nel presente paragrafo, si ritiene opportuno far cenno alla problematica e ai profili normativi concernenti le partite di giro, rinviando per ogni dettaglio

alla allegata deliberazione.

Nell'ambito delle gestioni dei comuni e province, la base giuridica fondamentale concernente le partite di giro è costituita dal D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421, (in supplemento ordinario alla G.U. n. 240 del 1° settembre 1979), che reca le norme relative al "Coordinamento delle disposizioni regolanti la contabilità delle province e dei comuni con le disposizioni di cui alla legge 5 agosto 1978, n. 468, e di cui alla legge 19 maggio 1976, n. 335".

Gli artt. 5 e 6 assegnano alle partite di giro rispettivamente il Titolo VI per le entrate ed il Titolo IV per le spese. Il successivo art. 7 specifica: "Nel Titolo VI delle entrate e nel Titolo IV delle spese trovano esposizione, distinte per capitolo, le partite di giro che comprendono esclusivamente le entrate e le spese che si effettuano per conto di terzi e che perciò costituiscono, nello stesso tempo, un debito e un credito per l'ente locale. Sono altresì compresi tra le partite di giro i depositi cauzionali presso terzi e i relativi rimborsi, nonché le somme destinate alla gestione economato...".

Il concetto di partita di giro è, dunque, definito

legislativamente e come risulta dalla norma sopra trascritta consiste nelle entrate e nelle spese effettuate "per conto di terzi". Le entrate e le spese debbono costituire ad un tempo un debito ed un credito per l'ente locale.

In base alla norma in questione sembra si debba ritenere che la connotazione fondamentale della categoria delle entrate e delle spese riconducibili alle partite di giro sia costituita dalla spettanza delle somme iscritte in entrata ed in uscita a soggetti diversi dall'ente cui il bilancio si riferisce. La gestione di tali somme è inidonea a determinare effetti modificativi nel patrimonio finanziario dell'ente locale, essendo questo rispetto alle somme stesse assolutamente privo di qualsivoglia potestà gestoria diretta alla utilizzazione delle somme per fini istituzionali dell'ente stesso.

Dall'art. 7 del D.P.R. n. 421 si possono desumere tre tipi di partite di giro:

- 1) entrate e spese che si effettuano per conto di terzi;
- 2) depositi cauzionali presso terzi ed i relativi rimborsi;

3) somme destinate alla gestione economato.

Per disposizione espressa (art. 12 u.c. del D.P.R. n. 421) le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle regioni non possono essere allocate tra le partite di giro dei bilanci comunali e provinciali.

L'elencazione dei tipi sopraindicati dovrebbe ritenersi tassativa, nel senso che nel bilancio degli enti locali non possono essere allocate tra le partite di giro entrate e spese rispetto alle quali manchi il fondamentale requisito dell'estraneità dell'ente alla gestione delle somme stesse.

E' da notare, peraltro, che il carattere tassativo dei tipi individuati dall'art. 7 sembra attenuato dal fatto che l'allegato allo stesso decreto presidenziale, nel fornire istruzioni per la codificazione dei capitoli, enuncia la possibilità di istituire "altri capitoli" oltre quelli indicati. Ma al riguardo, occorre dire che la specificazione che si opera nel capitolo può riguardare l'oggetto dell'entrata e della spesa, ma non il genere dell'entrata e della spesa che sono entrambe non di pertinenza dell'ente. Ciò appare evidente nei primi tre capitoli indicati nell'allegato (ritenute previdenziali e assistenziali al personale; ritenute erariali al personale; altre ritenute al personale per



conto di terzi), i quali tutti sono riconducibili al primo tipo previsto dalla legge (art. 7): entrate e spese che si effettuano per conto di terzi.

Anche i servizi per conto terzi che nell'allegato danno luogo ad apposito capitolo (600020 per l'entrata e 400020 per la spesa) rientrano nel primo tipo di partite di giro, trattandosi di attività svolta nell'interesse di soggetti estranei all'ente gestore, così come accade per le attività sottostanti alla gestione dei richiamati primi tre capitoli.

Invero, occorre rilevare che i depositi cauzionali e l'anticipazione di fondi per il servizio economato costituiscono propriamente una eccezione rispetto alla definizione di partite di giro data dalla stessa legge e, soltanto in quanto previsti espressamente come tali, le relative entrate e spese sono allocabili rispettivamente nel titolo VI dell'entrata e nel titolo IV della spesa.

Al contrario, l'esclusione delle entrate e spese per le funzioni delegate dalle regioni (art. 12 D.P.R. n. 421 del 1979) non sembra possa essere considerata una eccezione rispetto alla definizione di partita di giro data dalla stessa legge, poiché l'esclusione sa-

rebbe stata desumibile dalla mancanza di una condizione necessaria alla esistenza della categoria in questione, e cioè dalla mancanza del requisito della estraneità dell'ente rispetto alla gestione.

Inoltre l'ente locale, delegatario delle funzioni delegate dalla Regione, se anche non titolare delle funzioni in questione, è pur sempre titolare delle potestà connesse all'esercizio delle funzioni, e quindi direttamente interessato alla relativa gestione.

Volendo precisare il concetto di gestione per conto di terzi posto dall'art. 7 alla base della definizione di partita di giro, può ritenersi che si ha gestione per conto di terzi solo nel caso in cui possa escludersi qualsiasi interesse dell'ente, in quanto tale, nella gestione stessa. L'ente cioè deve agire non per il conseguimento dei propri fini istituzionali, ma come soggetto la cui attività è mero strumento di realizzazione degli interessi di altro soggetto, sicché la gestione svolta dall'ente locale risulta completamente inidonea a produrre modificazioni nell'ambito finanziario e patrimoniale dell'ente stesso.

E' questa l'altra condizione necessaria che scatu-

risce dalla nozione di partita di giro posta dall'art. 7, allorché stabilisce che "Le entrate e le spese che si effettuano per conto di terzi costituiscono, nello stesso tempo, un debito e un credito per l'ente locale". In concreto occorre l'assoluta estraneità dell'ente locale nella gestione e l'attuale interconnessione tra entrata e spesa, ossia il concomitante controbilanciamento tra l'una e l'altra non idoneo per se stesso a produrre effetti modificativi sulla gestione.

Emerge così l'intento del legislatore, sancito nel più volte richiamato art. 7 del D.P.R. 421 del 1979, di una assoluta corrispondenza tra entrata-spesa o tra spesa-entrata, nel senso che deve trattarsi di entrate che per il solo fatto dell'avvenuta riscossione fanno sorgere automaticamente per l'ente locale l'impegno a pagare ad un determinato creditore immediatamente la stessa somma riscossa; e analogamente deve trattarsi di spese che per il solo fatto dell'avvenuto pagamento fanno sorgere nell'ente il diritto ad ottenere il rimborso immediato della stessa somma da un determinato debitore: concretamente al pagamento (effettuato dall'ente) corrisponde un credito dell'ente stesso, di pa-

ri importo ed esigibile senza alcuna condizione.

Da tale automatica interconnessione deriva la logica conseguenza che nella gestione delle partite di giro non dovrebbero prodursi residui, salvo quelli derivanti da entrate (residui passivi) e da spese (residui attivi) riscosse o pagate a fine esercizio e quindi destinate ad essere convertite in pagamenti e riscossioni all'inizio dell'esercizio successivo.

Come è noto, nei bilanci finanziari, propri degli enti pubblici di erogazione, vengono esposte - in ossequio al principio della universalità del bilancio, che privilegia la completezza della informazione sui fatti di gestione aventi una qualsivoglia rilevanza finanziaria rispetto alla significatività in termini di gestione dei fatti stessi - tutte le manifestazioni della attività di gestione che si concretano in entrate e uscite di danaro o che come tali sono rappresentabili. Sono registrati, cioè, tutti i movimenti di danaro reali ed ideali e perciò sia quelli che producono aumento o diminuzione della sostanza patrimoniale, sia quelli che lasciano detta sostanza invariata in termini di valore, per aver dato luogo a mere trasformazioni d'ordine fisico, oppure per essere consistiti in meri movimenti di

fondi, ancorché figurativi, oppure per aver riguardato terzi.

In sostanza, non tutte le registrazioni di entrata e di spesa nei bilanci finanziari sono rappresentative di acquisizione di denaro alle quali segue un effettivo reale arricchimento (aumento della sostanza patrimoniale), ovvero rappresentative di erogazione di denaro alla quale segue un effettivo reale impoverimento (diminuzione della sostanza patrimoniale).

In questo senso non sono rappresentative le entrate e spese per partite di giro in quanto trattasi di entrate e spese solo in apparenza dell'ente locale, poiché in effetti sono entrate e spese di pertinenza di un altro soggetto rispetto al quale l'ente locale agisce come sostituto. In effetti, esse concernono una gestione diversa da quella dell'ente, cui si riferisce il bilancio.

Sotto l'aspetto monetario costituiscono entrate e spese reali, nel senso che la massa monetaria corrispondente transita effettivamente per la cassa dell'ente. Senonché trattandosi di entrata o di spesa effettuate per conto di terzi, si determina automaticamente e necessariamente la connessione entrata-spesa (o spe-

sa-entrata), dovendo il riscosso essere obbligatoriamente versato al creditore-sostituito, o dovendo il pagato essere recuperato presso il debitore-sostituito.

Come si nota, la connessione può essere nel senso entrata-spesa ovvero nel senso spesa-entrata a seconda che la sostituzione avvenga nella posizione del creditore o in quella del debitore.

E' da rilevare infine che, nella sistematica del D.P.R. n° 421/1979 le partite di giro vanno intese in modo diverso rispetto al Regolamento del 1911 ove erano definite (artt. 187 e 188) entrate e spese aventi "effetto figurativo", ossia prive di sostanziale realtà.

Ciò che rileva, infatti, non è più la figuratività, bensì la estraneità rispetto alla gestione dell'ente. Né la "figuratività" né la "circolarità" entrata-spesa o spesa-entrata sono elementi sufficienti ad integrare la vera sostanza delle partite di giro, come mostra il caso degli ammortamenti (figuranti nella categoria 1<sup>^</sup> del titolo IV dell'entrata e nella categoria 6<sup>^</sup> del titolo I della spesa) che sono tenuti al di fuori delle partite di giro. Non è sufficiente la sola "circolarità", dato che ai movimenti di fondi corrispondono i prelevamenti e i versamenti dai e ai deposti-

ti bancari e alla tesoreria provinciale dello Stato, che costituiscono movimenti correlati con conto corrente presso il tesoriere dell'ente locale (parte della categoria 3<sup>^</sup> del Titolo IV dell'entrata, parte della categoria 5<sup>^</sup> del Titolo II della spesa).

Pertanto, l'assoluta estraneità dell'ente locale all'interesse correlato con l'entrata o con la spesa e la connessione automatica tra riscossione e pagamento o tra pagamento e riscossione sembrano elementi irrinunciabili ad evitare la collocazione nel titolo delle partite di giro di capitoli che, per il loro sostanziale contenuto, non sono partite di giro. L'allargamento delle partite di giro fuori delle ipotesi nominativamente indicate dal D.P.R. n. 421 potrebbe rappresentare un espediente connesso alla possibilità di:

- nascondere impegni riferibili alla parte corrente;
- ridurre artificialmente il disavanzo;
- gonfiare le entrate previste;
- pareggiare formalmente l'esercizio di competenza, anche se a ciò corrisponde, per effetto di residui dichiarati successivamente insussistenti, un sostanziale spareggio nell'arco di più esercizi nei quali i residui si esauriscono.

La verifica dei concetti elaborati alla stregua di spunti concreti offerti dalla realtà gestionale di alcuni enti permette di osservare:

- non sono partite di giro le competenze erogate, ai sensi della legge n. 285 del 1977, ai giovani impiegati nella realizzazione di progetti socialmente utili, mancando in modo chiaro l'estraneità dell'ente, il quale fra l'altro individua i progetti;
- gli interventi in danno di terzi per finalità di pubblica incolumità non sono partite di giro perché manca la certezza del recupero e, comunque, l'ente non è estraneo alla gestione, essendo, infatti, portatore dell'interesse della pubblica incolumità;
- analogamente non lo sono gli interventi in danno per violazioni di regolamenti locali (illeciti edilizi, illeciti sanitari, sosta vietata comportante la rimozione del veicolo), anche perché non può dubitarsi dell'interesse dell'ente al rispetto dei propri regolamenti.

De "jure condendo" sembrerebbe opportuno invocare la dichiarata tassatività dell'elencazione delle partite di giro, previa eventuale integrazione di quella esistente.



## 2. Rapporti delle partite di giro con la gestione corrente

L'analisi del rapporto tra partite di giro e la gestione di parte corrente si basa sul presupposto che la competenza delle partite di giro e quella della gestione di parte corrente sono interdipendenti secondo un rapporto accertabile come normale, se nelle partite di giro stesse non vi sono poste significative diverse da quelle tipiche.

Quest'ultime, indicate espressamente nel D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421, e nel relativo Allegato A contenente le istruzioni per la codificazione dei capitoli di entrata e di spesa, sono, per il naturale e necessario sincronismo che caratterizza le partite di giro, identiche sia per l'entrata che per la spesa e sono costituite da:

- ritenute previdenziali ed assistenziali al personale,
- ritenute erariali al personale,
- altre ritenute al personale per conto terzi,
- depositi cauzionali,
- servizi per conto terzi,

- anticipazioni di fondi per il servizio di economato,
- altri capitoli.

Dalla suindicata elencazione, che evidenzia la natura delle poste tipiche di entrata e spesa riferibili al comparto delle partite di giro, si può desumere che in termini percentuali il "peso" di queste rispetto alla gestione corrente, ricavabile - per l'entrata - dal rapporto tra accertamenti del titolo VI e accertamenti dei titoli I + II + III (entrata corrente), ovvero - per la spesa - dal rapporto tra impegni del titolo IV ed impegni del titolo I (diminuiti degli ammortamenti), non dovrebbe superare un dato limite, oltre il quale sarà lecito ritenere che spese correnti siano dissimulate tra le partite di giro, o che vi siano allocate spese non pertinenti con copertura finanziaria meramente contabile, o, infine, che vi sia in misura eccessiva ricorso a gestioni delegate o di tipo fiduciario simili alla gestione economato.

Il peso in questione potrà variare da un minimo di 0 ad un massimo di 100, se le partite di giro eguagliano la gestione di parte corrente.

Del tutto irrealistico dovrebbe essere l'ipotesi delle partite di giro eccedenti la gestione di parte corren-

te, ma la rilevazione dei dati relativi al comparto ne ha dimostrato l'esistenza. Nella Regione Campania, infatti, si è constatato che, nella fascia demografica dei comuni da 500.000 abitanti ed oltre, il peso degli accertamenti e degli impegni delle partite di giro, rispetto agli accertamenti e agli impegni delle entrate e spese correnti, è stato rispettivamente del 106,36% e del 108,97%.

2.1 Rapporti tra accertamenti ed impegni delle partite di giro ed accertamenti ed impegni delle entrate e spese correnti. L'esame dei dati relativi alla gestione delle partite di giro e di quelli relativi alla gestione di parte corrente ha posto in evidenza, per il consuntivo 1983, che il peso degli accertamenti nel comparto delle partite di giro rispetto agli accertamenti delle entrate correnti, riferito al complesso dei comuni superiori a 8.000 abitanti e compresi nelle fasce demografiche dalla 5<sup>a</sup> all'11<sup>a</sup>, è pari al 26,81%.

Questo dato nazionale risulta in misura notevole influenzato dall'elevato valore (40,11%) del peso delle partite di giro riscontrato per le gestioni dei comuni

da 500.000 abitanti ed oltre.

Per le gestioni dei comuni compresi nelle altre fasce demografiche, l'indice del peso delle partite di giro si colloca al di sotto dell'indicato indice nazionale, essendo pari al 20,21%, al 18,21%, al 21,70%, al 18,23%, al 22,55% e al 17,55% per le gestioni dei comuni compresi rispettivamente nella 5<sup>^</sup>, 6<sup>^</sup>, 7<sup>^</sup>, 8<sup>^</sup>, 9<sup>^</sup> e 10<sup>^</sup> classe demografica.

A livello regionale il peso degli accertamenti delle partite di giro, rispetto a quelli delle entrate correnti, presenta i valori riportati in appresso:

1 - Campania	69,84%
2 - Piemonte	37,83%
3 - Sicilia	33,16%
4 - Basilicata	31,59%
5 - Liguria	31,09%
6 - Friuli Venezia Giulia	29,22%
7 - Lombardia	27,54%
8 - Calabria	20,69%
9 - Emilia-Romagna	17,78%
10 - Puglia	17,47%

11 - Trentino Alto Adige	17,12%
12 - Sardegna	16,66%
13 - Marche	16,30%
14 - Toscana	16,06%
15 - Molise	15,78%
16 - Veneto	15,77%
17 - Umbria	15,16%
18 - Abruzzo	15,08%
19 - Lazio	12,26%
20 - Valle d'Aosta	11,16%

Per i comuni della Campania, del Piemonte, della Sicilia, della Basilicata, della Liguria, del Friuli Venezia Giulia e della Lombardia, quindi, gli indici relativi al peso delle partite di giro risultano superiori all'indice nazionale (26,81%), mentre per i comuni delle rimanenti regioni si attestano intorno a valori che possono ritenersi normali.

E' da notare che, mentre per le gestioni degli enti locali rientranti nella regione Campania e nella regione Basilicata, l'elevato peso delle partite di giro potrebbe trovare una causa giustificativa nel sisma che ha colpito, nel 1980, i comuni di quelle regioni, con

gravi effetti sulle relative gestioni; per i comuni delle altre indicate regioni, con peso delle partite di giro superiore a quello nazionale, è da ritenere che il fenomeno sia determinato prevalentemente dalla dissimulazione di spese correnti fra le stesse partite di giro.

Con riferimento alla distribuzione dei comuni per fasce demografiche, il peso delle partite di giro, in termini di accertamenti, assume più marcato rilievo nella gestione dei comuni della 9<sup>a</sup> e 11<sup>a</sup> classe appartenenti alle seguenti regioni:

Regioni	Fasce Demografiche	
	Da 100.000 a 249.999	Da 500.000 ed oltre
Piemonte	58,93%	54,35%
Lombardia	39,92%	38,65%
Friuli Venezia Giulia	30,21%	/
Liguria	/	39,94%
Campania	27,22%	106,36%

Gli indici risultanti dalla tabella sopraindicata sono superiori sia all'indice nazionale generale (26,81%), sia agli indici nazionali delle corrispondenti classi demografiche (22,55% classe 9<sup>a</sup> e 40,11% clas-

se 11<sup>^</sup>), sia, infine, ai rispettivi indici regionali (Piemonte 37,83%, Lombardia 27,54%, Friuli Venezia Giulia 29,22%, Liguria 31,09%, Campania 69,84%).

In Liguria, il peso delle partite di giro, mentre risulta nei limiti normali (11,49%) per le gestioni relative ai comuni della 9<sup>^</sup> classe, balza al 39,94% per la gestione dei comuni appartenenti alla 11<sup>^</sup> classe. Nell'ambito di questa fascia demografica, certamente singolare è il caso della Campania ove risulta il più elevato peso delle partite di giro (106,36%), il quale starebbe a significare il fenomeno abnorme che gli accertamenti nell'ambito della gestione delle partite di giro hanno superato del 6,36% gli accertamenti di tutte le entrate correnti.

Al di là di questo singolare caso, a determinare il quale potrebbero ancora non essere estranei gli effetti devastanti del terremoto del 1980, l'elevato peso delle partite di giro nelle gestioni dei comuni appartenenti alla 9<sup>^</sup> e 11<sup>^</sup> classe compresi nelle Regioni Piemonte, Lombardia, Friuli Venezia Giulia e Liguria potrebbe essere sintomatico di una inadeguata, in termini gestori, impostazione dei relativi bilanci, con la conseguente necessità di dissimulare, nel corso dell'e-

servizio, nelle partite di giro, spese correnti non previste o inadeguatamente previste.

Per le gestioni dei comuni appartenenti alle altre classi demografiche, l'indice del peso delle partite risulta nei limiti normali, tranne per quelle dei comuni delle regioni Friuli Venezia Giulia (31,54% per la classe V e 32,30% per la classe VI), Campania (86,41% per la classe V e 36,40% per la classe VI, 38,32% per la classe VII, e 33,92% per la classe VIII), Basilicata (44,24%, 30,58%, 39,37%, 26,44% per i comuni appartenenti rispettivamente alle classi V, VI, VII e VIII), Sicilia (35,50%, 29,12%, 49,81% per i comuni appartenenti rispettivamente alle classi V, VI e VII).

Passando a considerare, sempre per il 1983, il peso degli impegni delle partite di giro rispetto agli impegni delle spese correnti, il relativo indice nazionale (riferito , cioè, al complesso delle gestioni dei comuni da 8.000 abitanti a 500.000 ed oltre, distribuiti, in base alla classificazione demografica, nelle fasce dalla 5<sup>^</sup> all'11<sup>^</sup>) risulta pari al 28,07%.

Anche questo dato è influenzato dall'elevato valore (42,24%) del peso delle partite di giro riscontrato



per le gestioni dei comuni dell'11<sup>a</sup> classe (da 500.000 abitanti ed oltre).

Per le gestioni dei comuni compresi nelle rimanenti fasce demografiche, l'indice del peso delle partite di giro si colloca al di sotto di quello nazionale, essendo pari al 21,13%, al 18,94%, al 22,43%, al 19,34%, al 23,47% e al 18,59% per le gestioni dei comuni compresi, rispettivamente, nella 5<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup>, 7<sup>a</sup>, 8<sup>a</sup>, 9<sup>a</sup> e 10<sup>a</sup> classe demografica.

A livello regionale il peso degli impegni delle partite di giro, rispetto agli impegni delle spese correnti, presenta i seguenti valori:

1 - Campania	72,00%
2 - Piemonte	40,21%
3 - Sicilia	35,15%
4 - Liguria	33,02%
5 - Basilicata	31,72%
6 - Friuli Venezia Giulia	29,48%
7 - Lombardia	29,40%
8 - Calabria	20,32%
9 - Emilia-Romagna	18,45%
10 - Trentino Alto Adige	18,43%
11 - Puglia	18,18%

12 - Sardegna	17,70%
13 - Marche	16,96%
14 - Toscana	16,79%
15 - Veneto	16,62%
16 - Molise	16,17%
17 - Abruzzo	15,81%
18 - Umbria	15,39%
19 - Lazio	12,72%
20 - Valle d'Aosta	11,75%

Anche in termini di impegni, per le gestioni dei comuni della Campania, del Piemonte, della Sicilia, della Liguria, della Basilicata, del Friuli Venezia Giulia e della Lombardia, gli indici relativi al peso delle partite di giro risultano superiori all'indice nazionale (28,07%), mentre per i comuni compresi nelle rimanenti regioni si attestano intorno a valori che possono ritenersi normali.

A parte le gestioni degli enti locali appartenenti alle regioni Campania e Basilicata, che potrebbero aver risentito degli effetti prodotti dal sisma del 1980, per i comuni appartenenti alle altre regioni, con indice del peso delle partite di giro superiore a quello

nazionale tale fenomeno è da ritenere prevalentemente dipendente dall'allocazione nelle partite di giro di spese non pertinenti, riguardanti spese correnti ovvero spese dipendenti da un abnorme ricorso a gestioni di tipo fiduciario.

Con riguardo alla distribuzione dei comuni per fasce demografiche, il peso delle partite di giro assume, anche in termini d'impegni, più marcato rilievo nelle gestioni dei comuni della 9<sup>^</sup> e 11<sup>^</sup> classe, appartenenti alle seguenti regioni:

Regioni	Fasce Demografiche	
	Da 100.000 a 249.999	Da 500.000 ed oltre
Campania	28,18%	108,97%
Piemonte	63,05%	58,43%
Liguria	/	42,44%
Lombardia	43,52%	41,65%
Friuli Venezia Giulia	30,14%	/
Sicilia	20,79%	29,99%

Gli indici suindicati risultano superiori sia all'indice nazionale generale (28,07%) sia, ad eccezione della Sicilia, agli indici nazionali delle corrispondenti classi demografiche (23,47% classe 9<sup>^</sup> e 42,24% classe 11<sup>^</sup>). Per la Campania e la Liguria (comuni dell'11<sup>^</sup> classe), per il Piemonte e per la Lombardia gli

indici riportati nella tabella sopraindicata risultano, infine, superiori ai rispettivi indici regionali (35,15% Campania, 33,02% Liguria, 40,21% Piemonte e 29,40% Lombardia).

A tale riguardo possono richiamarsi le considerazioni dianzi svolte per gli accertamenti.

Per la gestione dei comuni appartenenti alle altre classi demografiche, l'indice del peso delle partite di giro risulta nei limiti normali, tranne per quelle dei comuni delle regioni Friuli Venezia Giulia (33,38% per la classe V e 32,32% per la classe VI), Campania (89,64% per la classe V, 36,14% per la classe VI, 38,51% per la classe VII e 36,88% per la classe VIII), Basilicata (45,21% per la classe V, 30,96% per la classe VI e 41,44% per la classe VII), Sicilia (36,72%, 31,33%, 52,95% per la gestione dei comuni appartenenti rispettivamente alle classi V, VI e VII).

Relativamente alle amministrazioni provinciali, a consuntivo 1983, il peso delle partite di giro rispetto alla gestione di parte corrente, sia in termini di accertamenti sia in termini di impegni, risulta generalmente contenuto entro valori molto bassi, e ciò consen-

te di ritenere che, salvo alcune eccezioni di cui in appresso, il comparto delle partite di giro è stato gestito dalle amministrazioni in questione in aderenza alla relativa disciplina giuridica, allocandovi entrate e spese che rientrano nelle tipiche figure di partite di giro (ritenute previdenziali ed assistenziali, ritenute erariali, depositi cauzionali e gestioni in conto terzi, ecc.).

Infatti, gli indici nazionali complessivi del peso delle partite di giro, rispetto alle entrate e spese correnti, risultano in termini di accertamenti ed impegni rispettivamente pari al 17,06% e al 18,04%.

Non dissimile il valore degli indici nazionali, tenuto conto della seguente distribuzione delle amministrazioni provinciali:

DENOMINAZIONE	F A S C I A			
	MONTANI < 30% Pop. < 400.000	MONTANI > 30% Pop. < 400.000	MONTANI < 30% Pop. > 400.000	MONTANI > 30% Pop. > 400.000
- A - Peso accert. part. giro ri- spetto accert. entr. correnti	16,91%	17,02%	20,58%	11,36%
- B - Peso impegni part. giro ri- spetto impegni spese correnti	18,00%	17,98%	21,70%	12,11%

Anche a livello regionale, gli indici in esame risultano entro valori normali ad eccezione della regione Molise ove, nelle gestioni provinciali, il peso degli accertamenti e degli impegni delle partite di giro, rispetto agli accertamenti ed impegni delle entrate e spese correnti, ascende rispettivamente al 54,50% e al 57,66%.

Per il comparto in esame indici elevati si riscontrano nelle gestioni delle amministrazioni provinciali appartenenti alla 1° fascia - montani <30% e popolazione <400.000 - delle regioni Friuli Venezia Giulia (44,52% e 48,54%), Lazio (38,51% e 41,28%) e Marche (34,38% e 34,01%), nonché nelle gestioni delle amministrazioni provinciali appartenenti alla 3° fascia - montani <30% e popolazione >400.000 - della regione Toscana (49,66% e 53,62%) e alla 4^ fascia - montani >30% e popolazione >400.000 - della regione Veneto (34,77% e 37,13%).

Mettendo a confronto gli indici relativi al peso degli accertamenti e degli impegni delle partite di giro, rispetto agli accertamenti ed impegni delle entrate e spese correnti concernenti i consuntivi 1983 e 1984 di 577 comuni superiori a 8.000 abitanti e compresi

nelle fasce demografiche dalla 5<sup>^</sup> all'11<sup>^</sup>, la situazione nell'esercizio 1984 risulta caratterizzata da un lieve miglioramento rispetto all'esercizio 1983.

Infatti, l'indice nazionale generale del peso degli accertamenti è passato dal 25,50% per il 1983 al 23,73% per il 1984, mentre l'indice nazionale generale del peso degli impegni è passato nello stesso periodo dal 26,75% al 24,91%.

Con riferimento alla distribuzione dei comuni superiori a 8.000 abitanti nelle fasce demografiche dalla 5<sup>^</sup> all'11<sup>^</sup>, gli indici del peso delle partite di giro in termini di accertamenti risultano:

- per il 1983 pari al 16,38% (5<sup>^</sup> fascia), al 18,63% (6<sup>^</sup> fascia), al 22,71% (7<sup>^</sup> fascia), al 22,35% (8<sup>^</sup> fascia), al 22,90% (9<sup>^</sup> fascia), al 16,27% (10<sup>^</sup> fascia), al 48,64% (11<sup>^</sup> fascia);
- per il 1984 pari al 15%, al 16,89%, al 17,14%, al 23,71%, al 20,36%, al 15,27% e al 51,13% rispettivamente per i comuni appartenenti dalla 5<sup>^</sup> all'11<sup>^</sup> fascia demografica.

E' da notare un complessivo miglioramento nel 1984, fatta eccezione per le gestioni dei comuni compresi nell'8<sup>^</sup> e nell'11<sup>^</sup> classe rispetto alle quali gli

indici in esame presentano un lieve aumento, essendo passati dal 22,35% e 48,64% per il 1983 al 23,71% e al 51,13% per il 1984.

Gli indici del peso delle partite di giro in termini di impegni, con riguardo alla suindicata distribuzione dei comuni per fasce demografiche, risultano:

- per il 1983 pari al 17,01% (5<sup>^</sup> fascia), al 19,42% (6<sup>^</sup> fascia), al 23,63% (7<sup>^</sup> fascia), al 23,85% (8<sup>^</sup> fascia), al 23,79% (9<sup>^</sup> fascia), al 17,07% (10<sup>^</sup> fascia) e al 52,05% (11<sup>^</sup> fascia);
- per il 1984 pari al 15,69%, al 17,60%, al 17,69%, al 25,29%, al 21,23%, al 15,91% e al 55,59%.

Anche per il peso degli impegni risulta un miglioramento nel 1984, salvo che per le gestioni dei comuni compresi nell'8<sup>^</sup> e nell'11<sup>^</sup> fascia demografica, rispetto alle quali gli indici del peso degli impegni per le partite di giro rispetto agli impegni delle spese correnti, sono passati dal 23,85% e 52,05% al 25,29% e al 55,59%.

A livello regionale il peso degli accertamenti delle partite di giro rispetto agli accertamenti delle entrate correnti, riferito a 577 comuni distribuiti nelle varie regioni, presenta i seguenti indici nei due



esercizi considerati:

1983

1 - Sicilia	64,07%
2 - Piemonte	42,80%
3 - Campania	42,73%
4 - Basilicata	40,36%
5 - Liguria	33,38%
6 - Friuli Venezia Giulia	29,72%
7 - Lombardia	20,86%
8 - Trentino Alto Adige	19,67%
9 - Emilia-Romagna	17,92%
10 - Toscana	16,49%
11 - Puglia	15,99%
12 - Veneto	15,47%
13 - Lazio	15,41%
14 - Sardegna	15,24%
15 - Marche	14,60%
16 - Calabria	14,06%
17 - Umbria	12,51%
18 - Valle d'Aosta	11,16%
19 - Abruzzo	11,04%
20 - Molise	=

1984

1 - Piemonte	46,92%
2 - Campania	35,77%
3 - Sicilia	35,62%
4 - Marche	32,58%
5 - Liguria	31,19%
6 - Basilicata	26,23%
7 - Friuli Venezia Giulia	23,20%
8 - Puglia	22,30%
9 - Lombardia	17,54%
10 - Lazio	16,85%
11 - Trentino Alto Adige	16,84%
12 - Emilia-Romagna	15,71%
13 - Sardegna	15,39%
14 - Veneto	14,06%
15 - Toscana	12,72%
16 - Calabria	12,07%
17 - Abruzzo	11,68%
18 - Valle d'Aosta	11,48%
19 - Umbria	11,23%
20 - Molise	=

E' da notare che per le gestioni dei comuni compresi nelle regioni Sicilia, Piemonte, Campania, Basilicata, Liguria gli indici relativi al peso degli accertamenti delle partite di giro risultano, sia per l'esercizio 1983, sia per l'esercizio 1984, superiori all'indice nazionale generale (25,50% per l'83 e 23,73% per l'84). Per la regione Marche, l'indice in esame presenta un notevole aumento, essendo passato dal 14,60% per il 1983 al 32,58% per il 1984, passando dal 15° al 4° posto.

A livello regionale il peso degli impegni delle partite di giro, rispetto agli impegni delle spese correnti, sempre con riguardo alle gestioni relative a 577 comuni superiori a 8.000 abitanti nei due esercizi a confronto, presenta i seguenti indici:

1983

1 - Sicilia	68,01%
2 - Campania	45,77%
3 - Piemonte	45,70%
4 - Basilicata	41,53%
5 - Liguria	35,42%
6 - Friuli Venezia Giulia	29,93%
7 - Trentino Alto Adige	22,84%
8 - Lombardia	22,12%
9 - Emilia-Romagna	18,60%
10 - Toscana	17,25%
11 - Puglia	16,61%
12 - Sardegna	16,59%
13 - Lazio	16,42%
14 - Veneto	16,18%
15 - Marche	15,23%
16 - Calabria	13,42%
17 - Umbria	12,95%
18 - Valle d'Aosta	11,75%
19 - Abruzzo	11,33%
20 - Molise	=

1984

1 - Piemonte	50,33%
2 - Campania	48,79%
3 - Sicilia	37,42%
4 - Liguria	33,75%
5 - Marche	33,71%
6 - Basilicata	26,56%
7 - Friuli Venezia Giulia	23,71%
8 - Puglia	23,29%
9 - Trentino Alto Adige	18,69%
10 - Lombardia	18,55%
11 - Lazio	17,92%
12 - Sardegna	16,80%
13 - Emilia-Romagna	16,23%
14 - Veneto	14,74%
15 - Toscana	13,41%
16 - Calabria	11,90%
17 - Valle d'Aosta	11,83%
18 - Abruzzo	11,79%
19 - Umbria	11,63%
20 - Molise	=

Dato il sincronismo tra accertamenti ed impegni proprio delle partite di giro, anche per il peso degli impegni nelle regioni Sicilia, Campania, Piemonte, Basilicata e Liguria risultano indici superiori all'indice nazionale generale (26,75% per l'83 e 24,91% per l'84), sia nell'esercizio 1983, sia nell'esercizio 1984. Nella regione Marche, come per il peso degli accertamenti, così per quello degli impegni, risulta un notevole aumento, essendo il relativo indice passato dal 16,18% per il 1983 al 33,71% per il 1984.

Per le amministrazioni provinciali il confronto degli indici relativi al peso degli accertamenti e degli impegni delle partite di giro, rispetto agli accertamenti ed impegni delle entrate e spese correnti, concernenti i consuntivi degli esercizi 1983 e 1984 di 58 province, evidenzia la seguente situazione. In termini di accertamenti l'indice nazionale risulta per l'esercizio 1983 pari al 14,95% e per l'esercizio 1984 pari al 14,59%, mentre in termini di impegni lo stesso indice risulta pari al 15,88% per il 1983 e al 15,42% per il 1984.

Tenuto conto della distribuzione delle amministra-

zioni provinciali per l'incidenza del territorio montano e per popolazione, il peso delle partite di giro, nei due esercizi a confronto e limitatamente al campione in esame di 58 province, presenta i seguenti indici in termini di accertamento e in termini di impegni:

DENOMINAZIONE	ANNO	F A S C I A			
		MONTANI < 30% Pop. < 400.000	MONTANI > 30% Pop. < 400.000	MONTANI < 30% Pop. > 400.000	MONTANI > 30% Pop. > 400.000
- A - Peso acc. part. giro rispetto acc. entr. correnti	1984	14,99%	14,13%	16,71%	12,20%
	1983	17,92%	14,21%	17,48%	10,85%
- B - Peso imp. part. giro rispetto spese correnti	1984	15,95%	15,17%	17,53%	12,88%
	1983	19,17%	14,81%	18,89%	11,34%

Gli indici soprariportati evidenziano, in entrambi gli esercizi a confronto, valori che possono ritenersi nella norma. Peraltro, nell'esercizio 1984, devesi notare un lieve miglioramento rispetto al 1983, fatta eccezione per il peso degli accertamenti relativo alle gestioni delle province comprese nella quarta fascia

(montani > 30% popolazione > 400.000) per le quali il relativo indice è passato dal 10,85% del 1983 al 12,20% del 1984.

Analoghe osservazioni possono ripetersi per quanto riguarda il peso degli impegni nei due esercizi a confronto.

Infatti, i relativi indici, oltre ad essere contenuti, presentano nel 1984 un miglioramento rispetto al 1983 per le gestioni delle province comprese nella 2<sup>a</sup> e 4<sup>a</sup> fascia, ove si registrano per 1984 indici lievemente superiori (rispettivamente: 15,17% a fronte del 14,81% e 12,88% a fronte dell'11,34%).

A livello regionale, ossia considerando le gestioni delle province comprese in ciascuna regione, il peso degli accertamenti e degli impegni delle partite di giro, rispetto agli accertamenti ed impegni delle entrate e spese correnti presenta, per quanto concerne le gestioni 1984 relative a 58 province messe a confronto con le gestioni 1983 relative alle medesime amministrazioni provinciali, gli indici di cui alle seguenti tabelle:



A) peso degli accertamenti delle partite di giro rispetto agli accertamenti delle entrate correnti:

CONSUNTIVO 1983		CONSUNTIVO 1984		
REGIONI		REGIONI		
1	Veneto	34,63%	Veneto	31,35%
2	Friuli V.G.	28,38%	Lazio	19,64%
3	Lazio	21,93%	Friuli V.G.	18,75%
4	Toscana	17,95%	Toscana	16,27%
5	Basilicata	17,17%	Basilicata	16,06%
6	Marche	15,59%	Piemonte	14,68%
7	Sicilia	15,10%	Puglia	14,24%
8	Emilia-Romagna	11,14%	Sardegna	13,39%
9	Puglia	11,00%	Marche	12,32%
10	Abruzzo	10,89%	Sicilia	12,07%
11	Sardegna	10,50%	Emilia-Romagna	11,94%
12	Lombardia	9,68%	Liguria	10,33%
13	Liguria	9,52%	Abruzzo	9,10%
14	Piemonte	8,84%	Umbria	9,08%
15	Umbria	8,19%	Lombardia	7,74%
16	Campania	5,56%	Campania	5,27%
17	Valle d'Aosta	=	Valle d'Aosta	=
18	Trentino A.A.	=	Trentino A.A.	=
19	Molise	=	Molise	=
20	Calabria	=	Calabria	=

B) peso degli impegni delle partite di giro rispetto agli impegni delle spese correnti:

CONSUNTIVO 1983		CONSUNTIVO 1984		
REGIONI		REGIONI		
1	Veneto	37,71%	Veneto	34,65%
2	Friuli V.G.	30,95%	Friuli V.G.	20,76%
3	Lazio	23,50%	Lazio	20,04%
4	Toscana	18,94%	Toscana	17,11%
5	Basilicata	17,53%	Basilicata	16,10%
6	Sicilia	16,26%	Piemonte	15,57%
7	Marche	16,12%	Sardegna	15,21%
8	Puglia	12,07%	Puglia	14,83%
9	Abruzzo	11,81%	Marche	12,95%
10	Emilia-Romagna	11,72%	Sicilia	12,93%
11	Sardegna	11,62%	Emilia-Romagna	12,51%
12	Lombardia	10,33%	Liguria	10,65%
13	Liguria	9,77%	Abruzzo	9,88%
14	Piemonte	9,35%	Umbria	9,39%
15	Umbria	8,35%	Lombardia	8,37%
16	Campania	5,44%	Campania	5,27%
17	Valle d'Aosta	=	Valle d'Aosta	=
18	Trentino A.A.	=	Trentino A.A.	=
19	Molise	=	Molise	=
20	Calabria	=	Calabria	=

Come si rileva dai dati suesposti, il peso degli accertamenti delle partite di giro, rispetto agli accertamenti delle entrate correnti, presenta sia nel 1983 che nel 1984 valori normali per la generalità delle gestioni provinciali.

Per le gestioni relative alle amministrazioni provinciali comprese nelle regioni Veneto, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Toscana, Basilicata, Marche, risultano, sia nel 1983, sia nel 1984, indici superiori a quelli nazionali (14,95% per il 1983 e 14,59% per il 1984).

Per le amministrazioni provinciali comprese nella regione Veneto, il peso degli accertamenti delle partite di giro, rispetto agli accertamenti delle entrate correnti, pur essendo leggermente diminuito nel 1984 presenta un indice elevato, essendo per il 1983 pari al 34,63%, per il 1984 pari al 31,35%.

E', inoltre, da notare che nella regione Piemonte l'indice in esame nel 1984 è salito dall'8,84% dell'esercizio 1983 al 14,68%, passando dal quattordicesimo posto al sesto.

Anche per il peso degli impegni è da notare - come può rilevarsi dai dati esposti nella tabella B - che i relativi indici evidenziano valori che possono ritenersi per i due esercizi (15,88% e 15,42%).

si normali. Per il 1984 tali indici risultano leggermente più bassi rispetto a quelli registrati per il 1983.

Infatti, per le gestioni delle amministrazioni provinciali comprese nelle regioni Veneto, Friuli Venezia Giulia, Lazio, Toscana, Basilicata, che pure presentano indici superiori a quelli nazionali rilevati per il 1983 e 1984, (rispettivamente 15,88% per il 1983 e 15,42% per il 1984) essi sono passati dall'esercizio 1983 all'esercizio 1984 per il Veneto dal 37,71% al 34,65%; per il Friuli Venezia Giulia dal 30,95% al 20,76%; per il Lazio dal 23,50% al 20,04%; per la Toscana dal 18,94% al 17,11%; per la Basilicata dal 17,53% al 16,10%.

Per il Piemonte è da rilevare, in parallelo con quanto notato per il peso degli accertamenti, un incremento dell'indice relativo al peso degli impegni delle partite di giro, essendo passato dal 9,35% del 1983 al 15,57% del 1984, salendo dal quattordicesimo posto al sesto. Infine, va rilevato che nella regione Veneto l'indice in esame presenta, nei due esercizi a confronto, valori elevati (37,71% e 34,65%) che si discostano notevolmente rispetto agli indici nazionali registrati

2.2 Partite nominate e anomalie. Raffronto nelle partite di giro: enti con saldo diverso da zero. Nel precedente paragrafo n. 1 è stata esaminata la problematica della disciplina giuscontabile delle partite di giro quale risulta dalle norme contenute nel D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421. Ad esso si rinvia per ogni più analitica considerazione, sembrando ora sufficiente ricordare che si considerano partite di giro nominate quelle espressamente previste negli artt. 5, 6 e 7 del citato D.P.R. n. 421 e relativo allegato contenente le istruzioni per la codificazione dei capitoli, e pertanto:

- 1) entrate e spese che si effettuano per conto di terzi;
- 2) depositi cauzionali presso terzi ed i relativi rimborsi;
- 3) somme destinate alla gestione economato.

L'art. 7 soprarichiamato stabilisce che le partite di giro comprendono esclusivamente le entrate e le spese che si effettuano per conto di terzi e che perciò costituiscono, nello stesso tempo, un debito e un credito per l'ente locale. Ciò significa che ad una entrata deve corrispondere una spesa di pari importo o, in termini di accertamenti-impegni, che a un dato accerta-



- Lombardia	33	(Bergamo 6, Brescia 4, Como 1, Cremona 1, Mantova 4, Milano 13, Pavia 2, Varese 2);
- Puglia	32	(Bari 9, Brindisi 2, Foggia 3, Lecce 13, Taranto 5);
- Veneto	30	(Belluno 1, Padova 10, Rovigo 2, Treviso 4, Venezia 7, Verona 5, Vicenza 1);
- Campania	26	(Benevento 1, Caserta 8, Napoli 10, Salerno 7);
- Piemonte	22	(Alessandria 2, Asti 1, Cuneo 3, Novara 3, Torino 12, Vercelli 1);
- Toscana	20	(Firenze 5, Grosseto 3, Lucca 3, Massa-Carrara 4, Pisa 4, Pistoia 1);
- Lazio	19	(Frosinone 1, Latina 5, Roma 12, Viterbo 1);
- Liguria	14	(Genova 6, Imperia 3, La Spezia 2, Savona 3);
- Calabria	13	(Catanzaro 2, Cosenza 5, Reggio Calabria 6);
- Sardegna	11	(Cagliari 6, Nuoro 2, Sassari 3);

- Marche	10	(Ancona 3, Ascoli Piceno 1, Macerata 4, Pesaro-Urbino 2);
- Friuli V.G.	8	(Gorizia 1, Udine 2, Trieste 2, Pordenone 3);
- Emilia-Romagna	7	(Forlì 3, Modena 1, Parma 1, Ravenna 1, Reggio Emilia 1);
- Umbria	7	(Perugia 7);
- Abruzzo	3	(Pescara 1, Teramo 2);
- Trentino A.A.	2	(Trento 2);
- Basilicata	1	(Potenza 1).

Da notare i seguenti comuni che presentano nelle partite di giro un saldo positivo (maggiori accertamenti) o negativo (maggiori impegni) superiore a 30 milioni:



(valori in milioni)

COMUNI	PROVINCIA	SALDO DIVERSO DA ZERO
Vico Equense	NA	4.819
Sant'Antimo	NA	3.267
Alcamo	TP	1.734
Montesarchio	BN	-1.429
Corigliano Calabro	CS	849
Leonforte	EN	- 712
Salemi	TP	- 662
Spilimbergo	UD	628
Civitavecchia	RM	419
Corleone	PA	353
Anzio	RM	338
Rosarno	RC	323
Lizzanello	LE	302
Castellaneta	TA	- 288
Zagarolo	RM	- 287
San Giovanni Gemini	AG	249
Corciano	PG	- 233
Casoria	NA	- 208
Loeri	RC	- 201
Aulla	MS	- 186
Martano	LE	151
Sorso	SS	- 148
Trentola-Ducenta	CE	147
Dolo	VE	146
Siderno	RC	- 145
Sinnai	CA	- 140
Melito Porto Salvo	RC	- 116
Pulsano	TA	- 112
Polignano a mare	BA	- 106
Monopoli	BA	- 99
Ischia	NA	96
Bitetto	BA	83
Palma di Montechiaro	AG	77
Gaeta	LT	76
Cetraro	CS	- 71
Nettuno	RM	68
Acerra	NA	- 65
Lusciano	CE	63
Cortina d'Ampezzo	BL	- 57
Filadelfia	CZ	- 51
Pineto	TE	- 30

Anche per le amministrazioni provinciali i dati relativi ai consuntivi dell'esercizio 1983 evidenziano, naturalmente in misura più contenuta rispetto alle gestioni dei comuni, il fenomeno in esame, ossia l'esistenza di enti che presentano nella gestione delle partite di giro, in termini di accertamenti ed impegni, un saldo diverso da zero.

Le province che presentano un saldo diverso da zero risultano essere:

Vercelli, Bergamo, Brescia, Cremona, Varese, Rovigo, Pordenone, Grosseto, Terni, Roma, L'Aquila, Isernia, Caserta, Napoli, Catanzaro, Cosenza, Reggio di Calabria, Messina, Siracusa, Nuoro, con un saldo algebrico di 338.189.000 (accertamenti superiori agli impegni).

Il saldo in esame risulta particolarmente anomalo per le seguenti amministrazioni provinciali:

- L'Aquila: accertamenti superiori agli impegni pari a  
+ 1.646.714.000;
  
- Cosenza : impegni superiori agli accertamenti pari a  
- 1.398.731.000;
  
- Messina : accertamenti superiori agli impegni pari a  
+ 92.317.000.

Questi dati, che di per sé evidenziano la violazione del principio dell'assoluto pareggio tra accertamenti ed impegni, connaturale alla gestione delle partite di giro, costituiscono un indicatore certo dell'inserimento nelle partite di giro di poste finanziarie che non rientrano tra le partite espressamente consentite dal D.P.R. n. 421 del 1979.

Per l'esercizio 1984 i dati relativi al raffronto delle partite di giro desunti dai consuntivi di 577 comuni superiori ad 8.000 abitanti, confrontati con gli analoghi dati rilevati per l'esercizio 1983, evidenziano per quanto riguarda gli enti con saldo diverso da zero la seguente situazione.

Il totale nazionale (riferito al campione considerato di 577 comuni) è passato da 121 enti per il 1983 a 114 per il 1984. Anche il saldo algebrico è diminuito, essendo passato da £. 669.683.000 a £. 379.300.000.

La distribuzione di questi enti per regioni e provincie risulta, per gli esercizi 1983 e 1984, la seguente:

1983				1984			
NUMERO DEI COMUNI PER:		NUMERO DEI COMUNI PER:		NUMERO DEI COMUNI PER:		NUMERO DEI COMUNI PER:	
Regioni		Province		Regioni		Province	
Piemonte	12	Alessandria	2	Piemonte	15	Alessandria	2
		Cuneo	2			Cuneo	1
		Novara	1			Novara	2
		Torino	6			Torino	9
		Vercelli	1			Vercelli	1
Lombardia	11	Bergamo	1	Lombardia	12	Brescia	7
		Brescia	1			Mantova	3
		Cremona	1			Pavia	1
		Mantova	2			Varese	1
		Milano	6				
Veneto	16	Padova	9	Veneto	8	Padova	3
		Rovigo	2			Rovigo	1
		Treviso	2			Treviso	4
		Venezia	2				
		Verona	1				
Friuli V.G.	6	Gorizia	1	Friuli V.G.	3	Udine	1
		Udine	2			Pordenone	2
		Trieste	1				
		Pordenone	2				
Liguria	10	Genova	5	Liguria	8	Genova	5
		Imperia	2			Imperia	1
		La Spezia	1			La Spezia	1
		Savona	2			Savona	1
Emilia-Romagna	6	Forlì	2	Emilia-Romagna	8	Bologna	1
		Modena	1			Modena	3
		Parma	1			Parma	2
		Ravenna	1			Piacenza	1
		Reggio E.	1			Ravenna	1
Toscana	12	Firenze	4	Toscana	17	Arezzo	2
		Lucca	2			Firenze	9
		Massa-Car.	1			Lucca	3
		Pisa	3			Pisa	2
		Pistoia	2			Pistoia	1
Umbria	1	Perugia	1	Umbria	1	Perugia	1
Marche	3	Ancona	2	Marche	3	Ancona	3
		Pesaro-Urb.	1				
Lazio	6	Roma	5	Lazio	4	Rieti	1
		Viterbo	1			Roma	2
						Viterbo	1
Campania	8	Caserta	3	Campania	6	Caserta	2
		Napoli	5			Napoli	4
Puglia	14	Bari	2	Puglia	6	Bari	1
		Brindisi	2			Brindisi	1
		Lecce	5			Lecce	2
		Taranto	5			Taranto	2
Sicilia	13	Agrigento	3	Sicilia	12	Agrigento	2
		Caltanis.	1			Caltanis.	1
		Enna	1			Enna	1
		Messina	2			Messina	2
		Palermo	2			Ragusa	2
		Ragusa	2			Siracusa	2
		Siracusa	1			Trapani	2
		Trapani	1				
Sardegna	3	Cagliari	1	Sardegna	7	Cagliari	2
		Nuoro	1			Nuoro	3
		Sassari	1			Sassari	1
						Oristano	1
Abruzzo	=	=	=	Abruzzo	1	L'Aquila	1
Basilicata	=	=	=	Basilicata	3	Matera	2
						Potenza	1
TOTALI	121		121	TOTALI	114		114

Rispetto al 1983 si sono aggiunte nel 1984 le regioni Abruzzo e Basilicata: la prima, con il comune dell'Aquila; la seconda, con i comuni di Montalbano Ionico e Montescaglioso.

Mettendo a confronto i dati del 1984 rispetto ai corrispondenti dati del 1983, sul campione di 577 comuni, la situazione dei comuni che presentano nella gestione delle partite di giro un saldo positivo (maggiori accertamenti) o negativo (maggiori impegni) superiore a 10 milioni, risulta la seguente:

1983		1984	
COMUNI	SALDO DIVERSO DA ZERO valori in £.	COMUNI	SALDO DIVERSO DA ZERO valori in £.
Spilimbergo (UD)	528.267.000	Spilimbergo (UD)	440.599.000
Lizzanello (LE)	301.852.000	Frattamaggiore (NA)	- 141.261.000
Zagarolo (RM)	- 286.915.000	S.Margherita Ligure (GE)	110.001.000
Aulla (MS)	- 185.766.000	Lusciano (CE)	56.484.000
Martano (LE)	150.614.000	Sinnai (CA)	- 52.253.000
Sorso (SS)	- 148.079.000	Tarquinia (VT)	- 29.761.000
Trentola-Ducenta (CE)	147.219.000	Pulsano (TA)	28.893.000
Dolo (VE)	145.937.000	Sorso (SS)	22.954.000
Sinnai (CA)	- 139.613.000	Altopascio (LU)	- 20.000.000
Pulsano (TA)	- 111.510.000	Ponte S.Nicolò (PD)	- 14.341.000
Ischia (NA)	96.036.000	Tortolì (NU)	- 13.938.000
Bitetto (BA)	83.414.000	Acerra (NA)	- 10.576.000
Vimodrone (MI)	- 70.569.000	Avola (SR)	10.196.000
Nettuno (RM)	68.457.000		
Acerra (NA)	- 65.076.000		
Lusciano (CE)	62.679.000		
Conselve (PD)	48.420.000		
Alpignano (TO)	43.227.000		
Meda (MI)	- 32.680.000		
Giardini Naxos (ME)	- 26.365.000		
S.Margherita Ligure (GE)	- 23.396.000		
Senigallia (AN)	21.363.000		
Bagnolo Mella (BS)	- 18.702.000		
Arenzano (GE)	- 13.495.000		
Tortolì (NU)	10.070.000		

Dai dati sopraindicati, risulta che i comuni con saldo positivo o negativo superiore a 10 milioni, su 577 comuni, nel 1984 si sono ridotti di quasi la metà rispetto al 1983, essendo passati da 25 a 13.

Complessivamente, quindi, la situazione può considerarsi migliorata, tenuto conto anche del fatto che nei comuni per i quali il fenomeno in esame è presente sia nel 1983 sia nel 1984, il saldo risulta in diminuzione, come si constata per Spilimbergo (da 628.267.000 a 444.599.000), per Sinnai (da -139.613.000 a -52.253.000) per Acerra (da -65.076.000 a -10.576.000) ed altri.

Confrontando i dati del 1984 con quelli del 1983, desunti dai consuntivi delle gestioni di 58 amministrazioni provinciali, per i due esercizi considerati, alcuni enti presentano nel comparto delle partite di giro un saldo tra accertamenti ed impegni diverso da zero, il quale denota l'anomalia dell'esistenza di maggiori accertamenti o di maggiori impegni che invece nelle partite di giro dovrebbero tra loro pareggiare.

I dati emersi dal raffronto indicano che il fenomeno in esame, nei due esercizi considerati, risulta di dimensioni molto limitate.

Infatti sono state rilevate nel 1983, le anomale situazioni della provincia di Pordenone (impegni superiori agli accertamenti per £. 1.777.000), della provincia di Nuoro (accertamenti superiori agli impegni per £. 844.000) e della provincia di Siracusa (impegni superiori agli accertamenti per £. 260.000).

Nel 1984 le tre amministrazioni provinciali considerate risultano avere la gestione delle partite di giro in pareggio.