



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE PER LA
REGIONE AUTONOMA DELLA SARDEGNA

**PARIFICA DEL RENDICONTO
GENERALE DELLA REGIONE
AUTONOMA DELLA SARDEGNA
ESERCIZIO 2018**

RELAZIONE



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI - SEZIONI RIUNITE PER LA REGIONE AUTONOMA DELLA SARDEGNA
PARIFICA DEL RENDICONTO GENERALE DELLA REGIONE AUTONOMA DELLA
SARDEGNA ESERCIZIO 2018



SEZIONI RIUNITE PER LA
REGIONE AUTONOMA DELLA SARDEGNA

**PARIFICA DEL RENDICONTO
GENERALE DELLA REGIONE
AUTONOMA DELLA SARDEGNA
ESERCIZIO 2018**

Magistrato relatore: Primo Referendario Elisabetta Usai

Dott. Efisio Luigi Dentoni, Dott.ssa Susanna Sitzia - Analisi economico-finanziaria

Dott. Giuseppe Feliciati - Conto economico e stato patrimoniale

Dott.ssa Maria Angela Casula -Sanità

Dott.ssa Silvana Gaviano - Vertenza entrate e accantonamenti - Organismi partecipati - Patto per lo sviluppo

Sig.ra Elsa Vidili - Spese per il personale

Sig. Massimiliano Badas - Impostazione grafica

INDICE

SINTESI.....	4
1 LA PROGRAMMAZIONE FINANZIARIA E IL BILANCIO DI PREVISIONE.....	53
1.1 Il documento di economia e finanza regionale (DEFR).....	55
1.2 La Legge di stabilità regionale	61
1.3 Il Bilancio di previsione 2018-2020	66
1.3.1 Il rispetto degli equilibri di bilancio.....	73
1.3.2 Le variazioni di bilancio	78
2 IL RENDICONTO GENERALE DELL'ESERCIZIO 2018	94
2.1 La vertenza entrate.....	95
2.1.1 Il contributo alla finanza pubblica – accantonamenti.....	98
2.1.2 Accordo tra il Governo e la Regione autonoma della Sardegna in materia di finanza pubblica, siglato il 7 novembre 2019.....	113
2.2 I risultati generali della gestione.....	116
2.4 Le entrate di competenza.....	118
2.4.1 Gli accertamenti di competenza	122
2.4.2 Le riscossioni in conto competenza.....	127
2.4.3 Gli indicatori delle entrate	134
2.5 Le spese di competenza.....	138
2.5.1 Le spese per titoli e per fonte	138
2.5.2 Le spese per missioni.....	145
2.5.3 Classificazione per Macroaggregati	156
2.6 Gli indicatori delle spese	160
2.7 La gestione dei residui.....	164
2.8 Il riaccertamento ordinario al 31/12/2018	165
2.8.1 Residui attivi.....	167
2.8.2 I residui passivi	171
2.8.3 Residui stralciati.....	177
2.8.4 Crediti e debiti reimputati	182
2.9 Il fondo pluriennale vincolato	187
2.10 La gestione di cassa.....	190
2.11 Il conto del Tesoriere	191
2.12 Il risultato di amministrazione.....	192

2.12.1	Analisi del disavanzo e verifica delle modalità di copertura.....	195
2.12.2	Disavanzo derivante da mutuo autorizzato e non contratto a copertura del disavanzo pregresso.....	200
2.12.3	Le quote accantonate del risultato di amministrazione.....	203
2.12.4	Le quote vincolate del risultato di amministrazione.....	219
2.13	Il quadro generale riassuntivo.....	220
2.14	Gli equilibri di bilancio.....	222
2.15	Il pareggio di bilancio.....	225
2.16	L'indebitamento.....	227
3	I DEBITI FUORI BILANCIO.....	240
4	IL BILANCIO DI ESERCIZIO.....	250
4.1	Premessa.....	250
4.2	Il Conto economico.....	253
4.3	Lo Stato patrimoniale.....	265
4.3.1	Immobilizzazioni.....	270
4.3.2	Attivo circolante.....	296
4.3.3	Ratei e risconti attivi.....	309
4.3.4	Patrimonio netto.....	309
4.3.5	Fondi per rischi e oneri.....	312
4.3.6	Trattamento di fine rapporto.....	314
4.3.7	Debiti.....	314
4.3.8	Ratei e risconti passivi.....	318
4.3.9	Conti d'ordine.....	319
5	LE SPESE PER IL PERSONALE.....	320
5.1	Dotazione organica e consistenza numerica del personale regionale.....	320
5.2	La spesa per il personale suddivisa per missioni.....	332
5.3	La verifica dei limiti alla spesa di personale.....	336
5.4	La spesa per il lavoro flessibile.....	346
5.5	La spesa per incarichi di studio e consulenza.....	350
5.6	Il personale degli organismi partecipati.....	352
5.7	Divieto di assunzione.....	370
6	LE SOCIETÀ PARTECIPATE.....	372

7	LA COPERTURA DELLE LEGGI DI SPESA	416
8	IL PATTO PER LO SVILUPPO DELLA REGIONE SARDEGNA.....	421
9	LA SPESA SANITARIA REGIONALE	428
9.1	Il contenimento dei costi (Piano di riorganizzazione e di riqualificazione del S.S.R. 2016/2018).....	431
9.2	La spesa complessiva della Regione e la spesa sanitaria.....	432
9.2.1	Il finanziamento indistinto della spesa sanitaria corrente	434
9.2.2	Il riequilibrio dei bilanci di esercizio 2018.....	439
9.2.3	La copertura dei disavanzi pregressi	443
9.3	I risultati di esercizio delle Aziende sanitarie.....	450
10	DAS (DÉCLARATION D'ASSURANCE ET DE SINCÉRITÉ).....	452
10.1	Premessa e metodologia di indagine	452
10.2	Attività istruttoria e procedura del controllo.....	455
10.3	Sintesi e conclusioni.....	455
	INDICE DELLE TABELLE	461
	INDICE DEI GRAFICI	465

SINTESI

Introduzione

La Sezione ha analizzato il rendiconto e i relativi allegati di cui alla D.G.R. 19/11 del 23 maggio 2019, successivamente riapprovati con la D.G.R. n. 22/41 del 20 giugno 2019 con sostituzione degli allegati 3, 18 e 19, inviati dalla Regione in data 11 luglio 2019, unitamente alla Relazione del Presidente della Regione presentata *ex art.* 1, comma 3, D.L. 174/2012.

La verifica dei dati contabili si è svolta grazie al sistema SIBAR.

L'istruttoria è stata improntata all'approfondimento degli elementi contabili e gestionali non pienamente evincibili dalla menzionata documentazione, in funzione di celere ed esaustiva definizione degli aspetti di maggiore rilevanza ad avviso della Sezione.

La bozza della Relazione di verifica è stata offerta in contraddittorio alla Regione che ha formulato proprie controdeduzioni e precisazioni, consentendo di ritenere superati diversi rilievi e chiarendo le ragioni di alcune scelte contabili.

In data 6 dicembre 2019 si è tenuta l'adunanza pubblica avente a oggetto l'approvazione della Relazione di verifica del rendiconto generale della Regione autonoma della Sardegna dell'esercizio 2018, in occasione delle quali sono stati forniti ulteriori elementi di giudizio, di cui si darà conto al termine di tale sintesi.

Vertenza entrate

Come noto, all'indomani della novella statutaria della disciplina delle entrate (art. 8 dello Statuto speciale per la Sardegna) si è avviato un contenzioso tra la Regione e lo Stato sulla relativa attuazione, la c.d. "vertenza entrate", che ha condotto all'emanazione del D.Lgs. 114/2016, con il quale sono state definite le modalità di **attribuzione delle quote delle entrate erariali** spettanti alla Regione Sardegna sulla base di importanti principi, dalla territorialità in termini estesi della spettanza delle entrate, al riversamento diretto, al divieto di riserva erariale, salvo eventi eccezionali e imprevedibili.

Il maggior gettito spettante per gli anni 2010-2015 è stato quantificato in 384.035.385 euro e nel 2018 è stata riscossa la terza quota annuale di 96.744.696,75 euro, con residui a fine esercizio per 93.801.293,75 euro.

Quadro riepilogativo somme da riscuotere al 31.12.2018

RESIDUI ATTIVI PROVENIENZA 2016 AL 31.12.2018					
Capitolo	Descrizione capitolo	Carico residui 1.1.2018 €	Accertato conto residui €	Riscosso conto residui €	Residui finali al 31.12.2018 €
EC121.030	Ritenute redditi di capitale	73.156.782,69	73.156.782,69	36.578.391,35	36.578.391,35
EC121.032	Giochi	33.156.822,72	33.156.822,72	16.578.411,36	16.578.411,36
EC121.032	Giochi	17.139.611,28	17.139.611,28	8.569.805,64	8.569.805,64
EC121.032	Giochi	26.995.000,00	26.995.000,00	13.497.500,00	13.497.500,00
EC121.032	Giochi	31.753.568,00	31.753.568,00	15.876.784,00	15.876.784,00
EC121.035	Riserve matematiche	1.283.834,81	1.283.834,81	1.283.834,81	
EC121.035	Riserve matematiche	7.060.371,00	7.060.371,00	4.359.969,60	2.700.401,41
	Totale	190.545.990,50	190.545.990,50	96.744.696,76	93.801.293,75

Fonte: nota della Regione n. 36565 del 29 ottobre 2019

Strettamente connesso alla “vertenza entrate” è il **contenzioso sugli accantonamenti**, strumento di contribuzione alla finanza pubblica delle Regioni a Statuto speciale (artt. 81, 97, primo comma, e 119 della Costituzione) cristallizzato, nel quadro di un disegno di federalismo fiscale incompiuto, dall’art. 28, comma 3, del D.L. 201/2011 (convertito con modificazioni dalla L. 214/2011), il quale dispone che, nelle more dell’attuazione dell’art. 27 della L. 42/2009, parte delle risorse spettanti per statuto alle autonomie speciali sia trattenuta, tramite accantonamenti a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali, per essere destinate al risanamento della finanza pubblica, con importi da stabilire annualmente, secondo quanto dispone l’art. 16, comma 3, del D.L. 95/2012, sulla base di apposito **accordo** tra le Regioni a statuto speciale da adottare in sede di Conferenza permanente per i rapporti con lo Stato e recepito con decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze, non perfezionato il quale, l’accantonamento è effettuato con decreto del Ministero in proporzione alle spese sostenute per i consumi intermedi desunte dal SIOPE. La Regione Sardegna ha sottoscritto, in data 21 luglio 2014, un primo Accordo “*in materia di finanza pubblica*” con il MEF, con il quale sono stati disciplinati alcuni aspetti essenziali dei reciproci rapporti finanziari con lo Stato, tra cui l’impegno della Regione, a decorrere dal 2015, di garantire il **pareggio di bilancio come definito dall’art. 9 della L. 243/2012**, recante le “*Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’art. 81, sesto comma, della Costituzione*”, e la **rinuncia** a tutti i ricorsi in materia di finanza pubblica

pendenti, con conseguente cessazione della materia del contendere, tra gli altri, del ricorso con il quale è stato instaurato il giudizio sfociato nella sentenza della Corte costituzionale n. 77/2015. Trattasi di una pronuncia di particolare rilevanza, con la quale il Giudice delle Leggi ha riconosciuto il requisito della necessaria transitorietà della modalità di contribuzione alla finanza pubblica tramite l'accantonamento, quale presupposto di legittimità della compressione dell'autonomia finanziaria delle regioni.

Ciononostante, anche per il 2018, il contributo di cui all'art. 16, comma 3, del D.L. 95/2012, in assenza, a quella data, di una nuova intesa Stato-Regione, è stato definito unilateralmente, **con decreto MEF del 28 marzo 2018, in 285.308.980,93 euro, con un contributo totale a carico della Regione per l'esercizio di 684.209.825,75 euro.**

Per il triennio 2019-2021 il livello degli accantonamenti era stato determinato dallo Stato in via provvisoria, nelle more della definizione del nuovo accordo sulla finanza pubblica, in euro **536 mln annui**, con l'art. 1 comma 875, L. 145/2018, recante la Legge di bilancio 2019. Occorre ricordare che la Regione ha impugnato l'art. 1, comma 851, L. 205/2017, con la quale è stato riconosciuto alla Sardegna un contributo di 15 mln di euro per il 2019, nelle more della definizione dei complessivi rapporti finanziari con lo Stato, davanti alla **Corte costituzionale che, con sentenza n. 6/2019 dell'11 gennaio 2019**, per il cui contenuto di fondamentale rilevanza nella definizione dei rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione si rinvia alla lettura della Relazione, ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui, nel triennio 2018-2020 e nelle more della definizione dell'accordo di finanza pubblica, non riconosce alla Regione adeguate risorse, secondo i criteri di cui in motivazione.

Con l' **"Accordo tra il Governo e la Regione autonoma della Sardegna in materia di finanza pubblica"**, siglato il **7 novembre 2019**, si è pervenuti alla definizione di importanti e molteplici aspetti dei rapporti finanziari reciproci Stato - Regione e sono stati concordati i seguenti valori degli accantonamenti: si confermano i **684,210 mln di euro, già contabilizzati, per l'esercizio 2018**, e i **536 mln di euro per il 2019**, mentre per il **2020 si è deciso un contributo alla finanza pubblica di 383 mln di euro (in luogo dei 537,827 mln di euro stimati)**. Per gli ulteriori contenuti dell'accordo e i suoi eventuali riflessi per gli esercizi successivi al 2018 si rimanda al testo della Relazione.

Copertura delle leggi di spesa

Pur nel quadro di “**perdurante provvisorietà**” dei rapporti finanziari tra Stato e Regione, si ritiene opportuno rimarcare la necessità di una particolare attenzione nella fase valutativa che deve necessariamente precedere e sorreggere la scelta politica di allocazione delle risorse pubbliche che viene trasfusa in una legge di spesa, fase che deve trovare rappresentazione, seppur sintetica, ma, comunque, esaustiva, nella **Relazione tecnico-finanziaria** di cui all’art. 33, comma 3, L.R. 11/2006 e artt. 17 e 19, L. 196/2009, strumento, invero, non sempre attivato nella legislazione di spesa regionale per il 2018 e, in misura ancor minore, nel 2019.

Richiamata l’attenzione sul significato non meramente burocratico di tale adempimento, il cui fine è quello di una compiuta rappresentazione dei **criteri e delle variabili adottati per la quantificazione degli oneri**, si ribadisce la doverosità dell’illustrazione delle tecniche e delle modalità di quantificazione della spesa applicate per la determinazione degli oneri previsti, “*secondo le regole dell’esperienza e della pratica contabile*” (Corte cost. 115/2012), fase autonoma e logicamente antecedente rispetto a quella della copertura finanziaria, che deriva la sua attendibilità e correttezza dalla sussistenza e appropriatezza di detta stima, ai fini di un sostanziale rispetto dell’art. 81 della Costituzione.

In argomento, la Corte costituzionale, con la recente sentenza n. 227/2019, ha ricordato che “*la copertura finanziaria di una spesa e l’equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall’armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l’iscrizione in bilancio.*”.

L’individuazione degli interventi e della relativa copertura finanziaria, sottolinea il Giudice delle Leggi, deve essere effettuata dal Legislatore regionale in modo non generico e deve essere dotata “*di quella chiarezza finanziaria minima richiesta dalla costante giurisprudenza di questa Corte in riferimento all’art. 81 Cost.*” a “*evitare leggi-proclama sul futuro, del tutto carenti di soluzioni attendibili e quindi inidonee al controllo democratico ex ante ed ex post degli elettori*”.

All’evidenza, la responsabilità politico-legislativa che si esprime nell’approvazione delle leggi regionali onerose, a cominciare da quelle che costituiscono la manovra finanziaria,

necessariamente precede la fase attuativa, la cui efficacia è strettamente dipendente dalla **corretta costruzione della programmazione**, tanto più in presenza di una **rigidità del bilancio crescente**, come si desume dal Piano degli indicatori adottato, ai sensi dell'art. 41, D.Lgs. 118/2011, con la D.G.R. 27/32 del 23 luglio 2019, che evidenzia, per l'esercizio considerato, un indicatore di rigidità strutturale del bilancio regionale in crescita (pari al 7,50%, a fronte del 5,66%, registrato in occasione dei Rendiconto 2017, e del 6,73% per l'esercizio 2016).

Infine, anche in presenza di tali vincoli, deve essere sempre perseguito il **principio della trasparenza e intellegibilità normativa quale presupposto della democraticità sostanziale** dell'approvazione consiliare, di particolare rilevanza proprio con riferimento alle varie componenti legislative della manovra di bilancio in cui *“la «sostanziale articolazione» degli schemi finanziari deve essere compensata – nel testo della legge – «da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione» delle componenti che incidono sulle risultanze del bilancio”* (Corte cost. n. 138/2018 riprendendo Corte cost. n. 274 del 2017 sul rendiconto regionale).

Collegio dei revisori

Si rileva che ad oggi non risulta ancora istituito il **Collegio dei Revisori della Regione Autonoma della Sardegna**, previsto ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. e) del D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 148/2011, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente, con importanti funzioni di raccordo tra i controlli interni e quelli esterni della Corte dei conti.

La mancata costituzione di tale Organo, pertanto, ostacola gravemente lo svolgimento delle funzioni della Corte dei conti e priva la Regione medesima di un importante strumento di controllo in funzione di trasparenza e correttezza della propria gestione contabile.

Programmazione regionale

Ai fini di una piena ed efficace integrazione della programmazione dei vari livelli di governo, regionale, statale ed europeo, la Regione deve rispettare una rigida tempistica e

una specifica disciplina contenutistica, nell'ambito delle proprie prerogative normative statutarie, nella predisposizione della manovra di bilancio.

Con la legge regionale 11 gennaio 2018, n. 1 è stata approvata la **Legge di stabilità 2018**, mentre con la legge regionale 11 gennaio 2018, n. 2 è stato approvato il **bilancio di previsione 2018-2020, oltre i termini del 31 dicembre dell'anno precedente e in assenza dell'autorizzazione legislativa all'esercizio provvisorio**.

Il bilancio di previsione triennale è stato predisposto nel rispetto degli **equilibri di bilancio** prescritti dall'art. 40 del D.Lgs. 118/2011.

I **valori della manovra 2018** sono compendati nel totale delle entrate e delle spese dell'esercizio, determinato in iniziali **9.320.774.326,47 euro in termini di competenza e in iniziali 8.892.873.418,93 euro in termini di cassa** (art. 1, comma 1, L.R. 2/2018).

Tuttavia, la misura effettiva della manovra di bilancio è espressa dai valori definitivi delle **previsioni finali**, che presentano **significativi scostamenti** rispetto a quelle iniziali.

Per l'**entrata**, detta variazione risulta del **6,19%**, contro il 3,48% del 2017 (del 19,18% se si tiene conto anche dell'avanzo di amministrazione e del FPV), con sottostima, quindi, delle previsioni iniziali di entrata (dato, tuttavia, da raffrontare, a consuntivo, con gli accertamenti), il che se, da un lato, esprime un maggiore afflusso, ipotizzato, di risorse nelle casse regionali, dall'altro, indica una **sottrazione** di una notevole mole di risorse **alla programmazione iniziale**, ovvero a una scelta politica complessiva circa le decisioni di spesa dell'esercizio considerato che tenga conto, nella selezione delle priorità, di tutte le entrate (presumibilmente) a disposizione.

Sul fronte della **spesa**, le previsioni finali risultano incrementate del **19,18%**.

La significatività dei dati previsionali, tuttavia, necessita di essere valutata alla luce delle fasi successive del ciclo di gestione delle entrate (accertamenti e riscossioni) e delle spese (impegni e pagamenti), che mostrano il non sempre lineare rispetto del fondamentale **principio della coerenza** di cui al punto 10, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, in base al quale occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale, con particolare attenzione, sotto il profilo della coerenza interna, della dimostrazione e motivazione dello scostamento fra risultati ottenuti

e quelli attesi, esigenza non sempre soddisfatta dagli strumenti informativi a disposizione, quali la Relazione sulla gestione e la Relazione del Presidente della Regione.

Risultati generali della gestione

Le previsioni iniziali di competenza hanno registrato, nel corso dell'esercizio, variazioni in aumento pari a 1.787.988.504,84 euro, con **previsioni definitive per 11.108.762.831,31 euro** (9.638.256.501,49 euro al netto dell'avanzo e del FPV).

Tali dati risultano **in incremento del 4,05%** rispetto al 2017.

A fine esercizio 2018 sono state accertate complessivamente entrate di competenza per euro 8.645.140.880,03 ed impegnate spese di competenza per euro 8.123.528.856,48 con un **saldo positivo tra accertamenti e impegni pari a euro 521.612.023,55**.

Sul fronte delle **entrate**, a livello **previsionale**, l'incremento maggiormente significativo in termini assoluti riguarda il **Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (+ 1,75%)**; in crescita (+ 22,58%) risultano anche le previsioni del Titolo II - Trasferimenti correnti e, per cassa, del Titolo III - Entrate extratributarie (+ 104,59%).

Un'assai **rilevante diminuzione presentano, invece, le previsioni finali delle entrate del Titolo IV - Entrate in conto capitale**, che hanno un'incidenza del 8,01% sul totale, per le quali si conferma il *trend* negativo già evidenziato per il 2017 (- 14,96%, rispetto al 2017), seppure a fronte di un incremento delle previsioni finali di cassa (+ 43,77%). Tale tendenza, seppure solo previsionale, desta preoccupazione in quanto **va a connotare negativamente le aspettative di sviluppo della Regione**.

Tra le **fonti di finanziamento** del bilancio le entrate proprie della Regione rappresentano l'85,25% del totale. Le restanti entrate sono rappresentate per l'11,63% da assegnazioni statali e per il 3,12% da fondi UE.

Entrate per titoli e fonte - competenza 2018

	Fonte	Previsioni finali	Accertamenti	Riscossioni	Residui comp.
Titolo I	FR	7.131.468.992,67	7.151.335.335,96	6.882.725.859,13	268.609.476,83
Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	AS				0,00
	UE				0,00
	Totale	7.131.468.992,67	7.151.335.335,96	6.882.725.859,13	268.609.476,83
Titolo II	FR	7.532.924,72	4.896.957,95	4.398.571,40	498.386,55
Trasferimenti correnti	AS	419.823.524,39	291.030.890,29	194.996.970,35	96.033.919,94
	UE	158.383.855,26	61.328.344,45	3.831.447,19	57.496.897,26
	Totale	585.740.304,37	357.256.192,69	203.226.988,94	154.029.203,75
Titolo III	FR	183.752.245,82	267.608.485,91	93.247.669,27	174.360.816,64
Entrate extratributarie	AS	20.207.679,43	20.162.966,92	20.162.966,92	0,00
	UE	0,00	0,00	0,00	0,00
	Totale	203.959.925,25	287.771.452,83	113.410.636,19	174.360.816,64
Titolo IV	FR	4.553.707,87	6.718.718,00	3.570.232,94	3.570.232,94
Entrate in conto capitale	AS	721.193.347,28	321.320.780,76	65.790.759,69	65.790.759,69
	UE	163.791.785,60	53.181.719,40	0,00	0,00
	Totale	889.538.840,75	381.221.218,16	69.360.992,63	311.860.225,53
Titolo V	FR	212.913.392,83	139.664.455,66	139.624.134,99	40.320,67
Entrate da riduzione di attività finanziarie	AS				0,00
	UE				0,00
	Totale	212.913.392,83	139.664.455,66	139.624.134,99	40.320,67
Titolo VI	FR	427.051.121,36	178.738.007,39	178.738.007,39	0,00
Accensione di prestiti	AS				0,00
	UE				0,00
	Totale	427.051.121,36	178.738.007,39	178.738.007,39	0,00
Titolo IX	FR	170.772.631,46	132.342.924,54	130.644.770,29	1.698.154,25
Entrate per conto terzi e partite di giro	AS	0,00	0,00	0,00	0,00
	UE	16.811.292,80	16.811.292,80	16.811.292,80	0,00
	Totale	187.583.924,26	149.154.217,34	147.456.063,09	1.698.154,25
FPV	FR	846.113.555,96			
	AS	100.071.451,90			
	UE	3.431.138,61			
Totale	949.616.146,47				
Av. Di Amministrazione	FR	486.234.584,47			
	AS	30.682.988,04			
	UE	3.972.610,84			
Totale	520.890.183,35				
Totale generale	FR	9.470.393.157,16	7.881.304.885,41	7.432.949.245,41	448.777.387,88
	AS	1.291.978.991,04	632.514.637,97	280.950.696,96	351.563.941,01
	UE	346.390.683,11	131.321.356,65	20.642.739,99	110.678.616,66
	Totale	11.108.762.831,31	8.645.140.880,03	7.734.542.682,36	910.598.197,67

La **capacità previsionale dell'ente**, quale espressione non solo della attendibilità delle previsioni di bilancio e, pertanto, della programmazione triennale, ma anche della veridicità dei valori dei residui a consuntivo, può essere rappresentata dal **rapporto tra accertamenti**

e previsioni finali di competenza ovvero dalla effettività dello stanziamento delle risorse stimate dalla Regione per il finanziamento delle proprie spese.

Per l'esercizio considerato, tale rapporto è pari all'**89,70%** (sono state accertate entrate per complessivi 8.645.140.880,03 euro), **superiore di oltre un punto percentuale rispetto al 2017**. Dal precedente esercizio si registra **un incremento degli accertamenti dell'1,73% e delle riscossioni superiori dell'1,44%**. Aumentano, anche per effetto del maggiore volume delle entrate, i residui attivi (+ 4,30%).

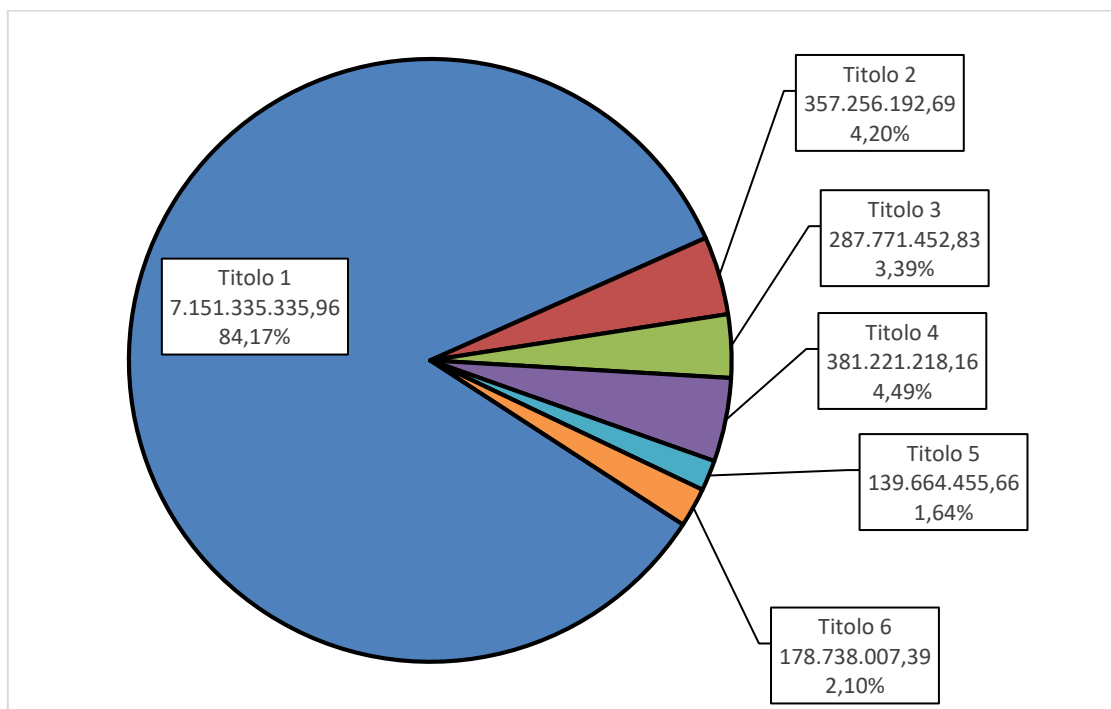
Significativo è il rapporto tra gli accertamenti del Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e il totale delle entrate accertate di natura corrente (che comprendono anche i Titoli II e III), indicativo dell'**autonomia finanziaria della Regione**, intesa come capacità di provvedere autonomamente al finanziamento della spesa, che registra una percentuale pari al 91,73%, in diminuzione rispetto al valore sia del 2017 (92,71%) che del 2016 (94,88%).

Nell'ambito del **Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa**, inoltre, si evidenzia una **percentuale di accertamento rispetto alle previsioni del 100,28%**.

Il **Titolo IV - Entrate in conto capitale**, a fronte di una diminuzione delle previsioni finali del 14,96% rispetto al 2017, presenta, altresì, minori accertamenti del 38,18%, riferiti, secondo quanto riportato nella Relazione sulla gestione 2018, "*prevalentemente ai contributi a rendicontazione*", senza ulteriore esplicazione delle problematiche affrontate. Tale dato, anche tenuto conto della riferita tendenza a una diminuzione, rispetto ai precedenti esercizi, della dotazione finanziaria da destinare a investimenti durevoli nell'economia regionale, merita particolare attenzione poiché rischia di andare a incidere sulle potenzialità di sviluppo dell'Isola. Il rapporto tra accertamenti e previsioni finali è pari al 44,55% per le assegnazioni statali, che rappresentano l'81,07% delle fonti imputate al Titolo IV, e scende addirittura al 32,47% per i fondi UE, che rappresentano il 18,41% di tale titolo, mentre diventa del 147,54% per i fondi regionali, pari solo allo 0,51% dell'intero stanziamento. I riferiti valori, sotto il profilo gestionale, a prescindere dalla correttezza delle procedure di reimputazione, sembrano evidenziare le notevoli difficoltà incontrate dall'Amministrazione

regionale nell'accesso e nella programmazione delle assegnazioni statali e comunitarie con riferimento a tale titolo.

Entrate – Gestione di competenza – Accertamenti (al netto delle partite di giro)



Infine, analizzando gli **accertamenti di competenza per fonte di finanziamento**, al netto delle partite di giro, si osserva la netta prevalenza della quota dei fondi regionali (91,21%) caratterizzata da un soddisfacente rapporto tra previsioni e accertamenti delle entrate regionali (97,26%) sul totale delle entrate accertate.

Diversamente, accanto a una bassa incidenza delle assegnazioni statali e dei fondi UE (rispettivamente il 7,44% e l'1,35%), si osserva una ridotta percentuale degli accertamenti per tali tipologie di fondi (rispettivamente del 54,47% e del 35,54%).

Lo scenario descritto suggerisce la difficoltà di programmare adeguatamente, con sufficiente grado di attendibilità, le entrate di derivazione statale e comunitaria.

Rapporto tra previsioni e accertamenti per fonte di finanziamento (Titoli 1-6)

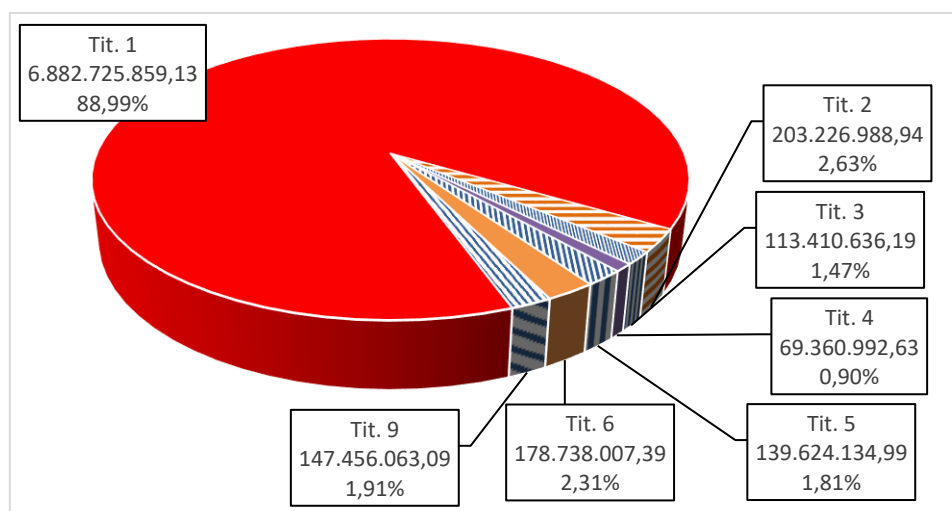
Fonte	Previsioni Finali (a)	% su totale	Accertamenti (b)	% su totale	C=(b/a) *100
FR	7.967.272.385,27	84,30%	7.748.961.960,87	91,21%	97,26%
AS	1.161.224.551,10	12,29%	632.514.637,97	7,44%	54,47%
UE	322.175.640,86	3,41%	114.510.063,85	1,35%	35,54%
Totale	9.450.672.577,23	100%	8.495.986.662,69	100%	89,90%

Le **riscossioni** in conto competenza sono pari a 7.734.542.682,36 euro (+ 1,44% rispetto al 2017), e corrispondono all'89,47% degli accertamenti (89,73% nel 2017).

La **capacità di realizzazione delle entrate**, intesa come **rapporto tra accertamenti e riscossioni**, differisce in misura significativa in base alla natura e alla tipologia dell'entrata. Si registrano **alte percentuali di riscossione (96,24%) per il Titolo I**, mentre il rapporto è del **56,89% per il Titolo II** e del **18,19% per il Titolo IV** (valore, del resto, analogo a quello registrato nel 2017 e in miglioramento rispetto all'esercizio 2016), titolo al quale si riferisce il 34,25% dell'intera massa di residui formatasi nella gestione della competenza.

Anche sul fronte della capacità di realizzazione delle entrate, pertanto, si dimostrano le maggiori difficoltà per le entrate in conto capitale.

Entrate - Gestione di competenza - Riscossioni



Dall'analisi del grado di realizzazione delle entrate per **natura della fonte di finanziamento**, emerge una **bassissima capacità di riscossione per le entrate comunitarie, in diminuzione** rispetto al precedente esercizio (in cui tale valore si attestava al 32,74%); **in calo anche il grado di realizzazione delle entrate statali** (61,96% nel 2017).

Grado di realizzazione delle entrate per fonte di finanziamento

Fonte	(a) Accertamenti	% su totale	(b) Riscossioni	% su totale	Grado di realizzazione dell'entrata c=(b/a) %
FR	7.881.304.885,41	83,39%	7.432.949.245,41	87,49%	94,31%
AS	632.514.637,97	6,69%	280.950.696,96	3,31%	44,42%
UE	131.321.356,65	1,39%	20.642.739,99	0,24%	15,72%
TOTALE	8.645.140.880,03		7.734.542.682,36		89,46%

Sul fronte della **spesa**, le previsioni definitive per l'esercizio 2018, al netto della quota di disavanzo (567.870.616,54 euro), risultano pari a 10.540.892.214,77 euro, con un **incremento del 2,97%** rispetto all'esercizio 2017. Un modesto **incremento, del 2,08%**, registrano anche gli **impegni**, mentre i **pagamenti aumentano dell'8,92%**.

La **capacità d'impegno dell'esercizio**, rappresentata dal rapporto tra impegni e stanziamenti finali di competenza, al netto del FPV, si attesta **complessivamente all'85,20%**, appena inferiore all'omologo dato registrato nei precedenti esercizi.

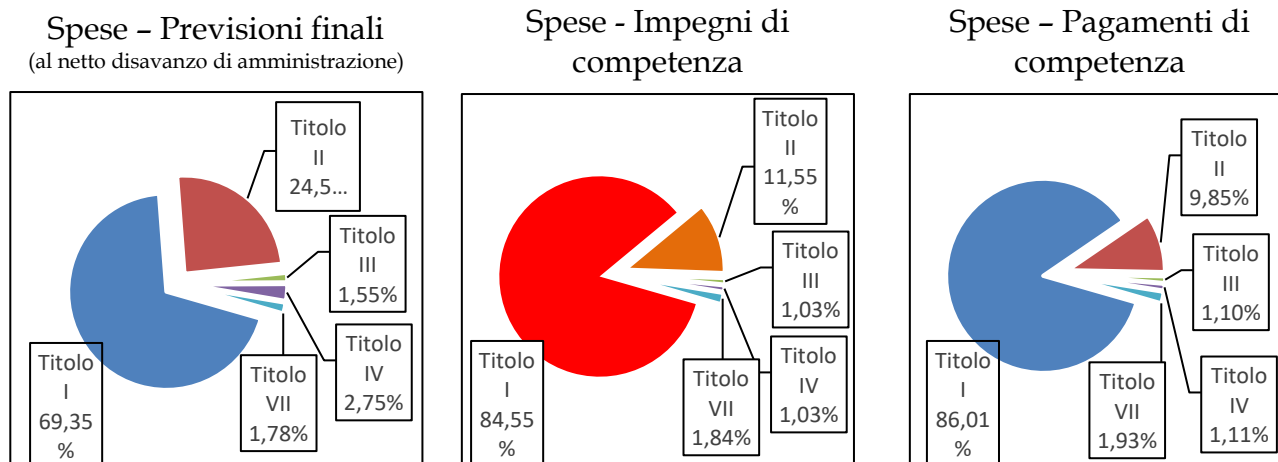
La **capacità di pagamento**, espressa dal rapporto tra pagamenti e impegni, evidenzia una percentuale del **92,97%**, in questo caso **più elevata rispetto agli anni precedenti**.

Per il **Titolo I - Spese correnti**, si registra un incremento del 3,82% delle previsioni finali e un'incidenza degli impegni sulle previsioni finali, al netto del FPV, del 94,49%, più elevata rispetto al già notevole dato degli esercizi precedenti, così come il rapporto tra pagamenti e impegni che, nel 2018, raggiunge il 94,58%.

Le previsioni finali relative al **Titolo II - Spese in conto capitale** registrano un incremento del 4,57%, non correlato, tuttavia, all'andamento degli impegni, che risultano in diminuzione dell'8,46% e che si compendiano in una capacità d'impegno del 57,72%. Da rilevare, comunque, che la quota del FPV per le spese in conto capitale risulta pari a 963.353.210,67 euro per l'esercizio 2018, contro 913.983.039,94 euro per l'esercizio 2017. Aumentano, per tale Titolo, inoltre, i pagamenti (+ 12,74%) e diminuiscono i residui (- 46,77%). Infine, sempre per quanto riguarda il Titolo II, le economie di competenza risultano pari a 687.327.622,17 euro, superiori del 28,02% rispetto al 2017, andando a confermare un *trend* di crescita (+ 43,06%) già rilevato nel precedente esercizio.

Anche tali dati suggeriscono **una criticità della gestione in conto capitale** che merita particolare cautela, per i suoi riflessi, come detto, sullo sviluppo regionale di medio-lungo termine. Si richiama, pertanto, la massima attenzione al rafforzamento del ruolo programmatico della Regione e alla verifica dell'efficacia e della tempestività della spesa in conto capitale.

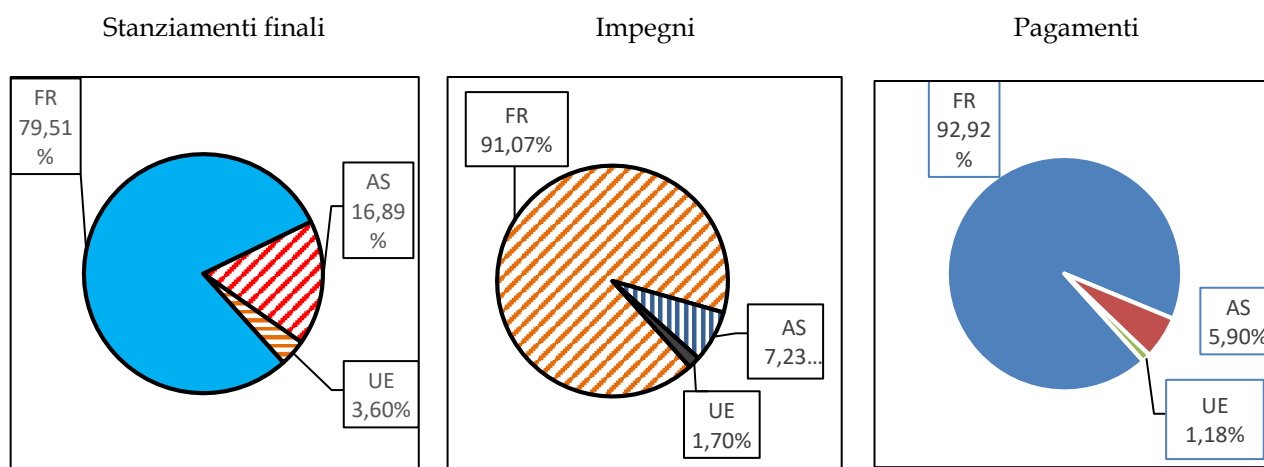
Esercizio 2018 - Spese - Previsioni finali - Impegni - Pagamenti



Analogamente a quanto accade per le entrate, l'analisi della ripartizione delle risorse per **fonte di finanziamento** evidenzia la **preponderanza delle risorse regionali** che rappresentano il 79,51% degli stanziamenti finali e il 91,07% degli impegni. Tuttavia, per quanto concerne **le spese in conto capitale - Titolo II, su un totale di stanziamenti di 2.588.976.319,61 euro, il 51,27% risulta di provenienza statale**. Tale valore, peraltro, non trova pieno riscontro nell'effettivo utilizzo delle risorse, dato che le economie sui fondi di provenienza statale ammontano a 433.908.324,41 euro.

Si osserva, inoltre, che **le spese finanziate da entrate comunitarie, e in misura più significativa da quelle statali**, non mantengono le percentuali registrate a livello previsionale nelle fasi dell'impegno e dei pagamenti, il che suggerisce, per tali risorse, una **minore efficienza nel ciclo della spesa** in dette fasi, rispetto a quanto si può desumere per le spese a finanziamento regionale. Più precisamente, le spese a finanziamento statale presentano impegni solo per il 7,23% e pagamenti ancor più ridotti, pari al 5,90%, mentre quelle a finanziamento comunitario registrano impegni solo per l'1,70% e pagamenti pari, soltanto, all'1,18%.

Grafico 1 - Spese per fonte - Competenza 2018



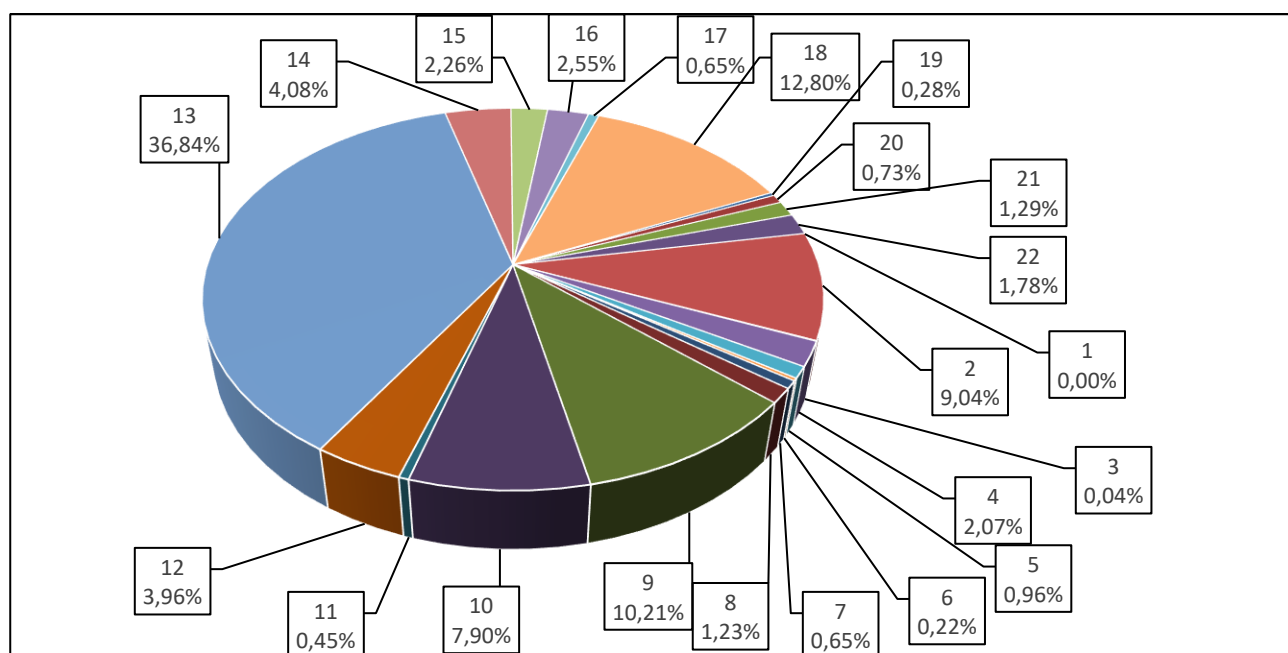
La Regione, in sede di controdeduzioni, ha illustrato le difficoltà di rendicontazione delle spese a finanziamento comunitario. Pur nell'ovvia necessità di rispettare la tempistica e le modalità procedurali imposte dalle fonti normative comunitarie, che può suggerire l'utilità di una verifica su base pluriennale dell'efficienza della gestione in argomento, al di là della sua correttezza contabile, non si può tacere come la Regione debba garantire il miglior esercizio del proprio ruolo di programmazione e di impulso alla corretta e piena spendita delle risorse in argomento.

Dall'esame della spesa ripartita per missioni, che consente una visione, seppure di sintesi, delle principali scelte compiute dal governo regionale nella distribuzione e nella spendita delle risorse a disposizione per l'esercizio, si può osservare come gli stanziamenti previsti per la **Missione 13 - Tutela della salute**, rappresentano il 36,84% dell'intera previsione di spesa per il 2018, valore superiore al dato analogo riscontrato nel 2017 (35,77%), esercizio rispetto al quale si osserva, altresì, un incremento in termini assoluti (+ 6,03%). Inoltre, per tale Missione, crescono gli impegni di competenza (+5,37%) e i pagamenti (+8,19%), andando a esprimere una capacità d'impegno e una capacità di pagamento superiori al 99%. La seconda voce maggiormente significativa del bilancio regionale è rappresentata dalla **Missione 18 - Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali**, con altissime percentuali relative alla capacità di impegno (99,98%) e di pagamento (98,31%).

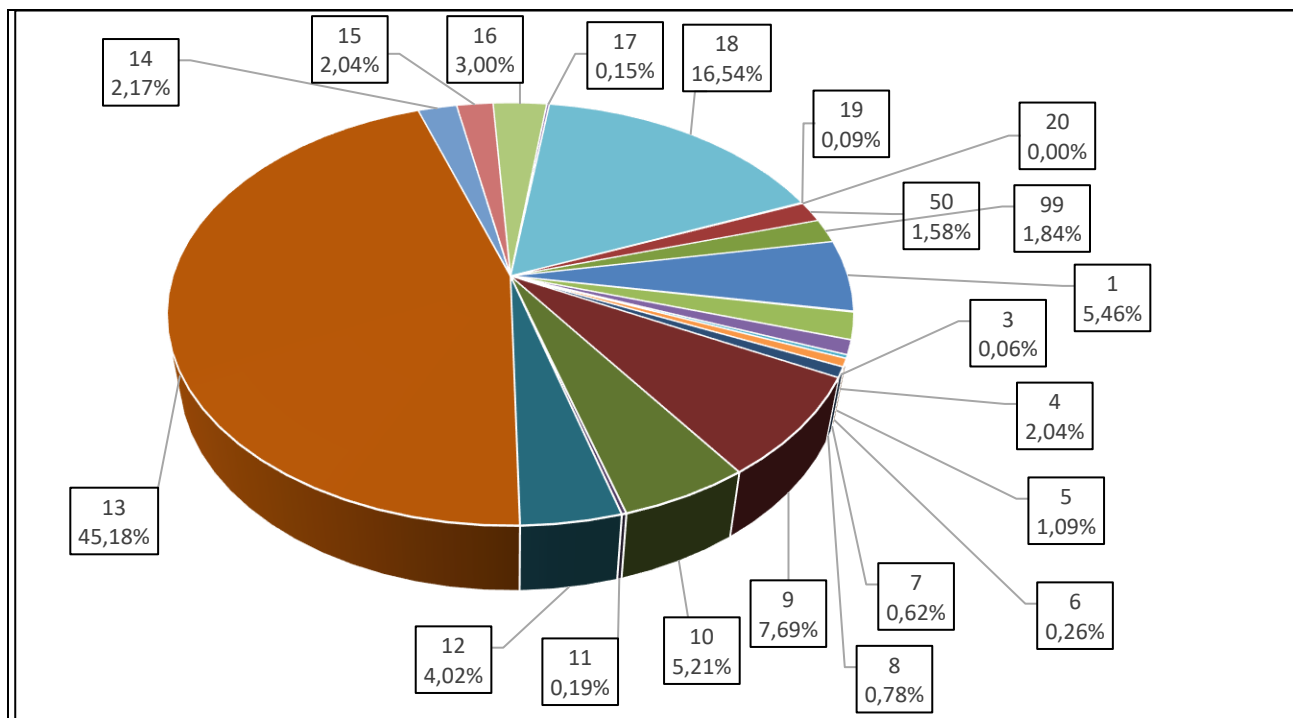
Di notevole impatto sul bilancio regionale risultano, altresì, le risorse destinate alla **Missione 9 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente**. Per tale missione si evidenzia l'importante quota di risorse relativa al FPV, la più elevata di tutto il bilancio 2018. La capacità d'impegno è pari al 78,54%, mentre la capacità di pagamento al 82,48%. Si tratta di valori piuttosto elevati, se si considera che oltre il 60% degli stanziamenti della Missione 9 è rappresentato da spese in conto capitale, connotate da una più elevata complessità nella progettualità e nelle procedure di spesa, mentre per le missioni di cui si è fatto cenno in precedenza gli stanziamenti di parte corrente risultano preponderanti.

La **quota relativa più bassa** delle risorse assegnate per l'esercizio, è riferibile alla **Missione 3 - Ordine pubblico e sicurezza**, che prevede stanziamenti per solo lo 0,04% del bilancio 2018, peraltro inferiore del 43,86% al corrispondente stanziamento 2017. Occorre precisare, inoltre, che il 96% dell'intero stanziamento grava sul capitolo SC04.0468 dedicato ai contributi annui alle compagnie barracellari.

Competenza - Ripartizione degli stanziamenti per Missioni



Competenza - Ripartizione degli impegni per Missioni



1	Servizi istituzionali, generali e di gestione
3	Ordine pubblico e sicurezza
4	Istruzione e diritto allo studio
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero
7	Turismo
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
10	Trasporti e diritto alla mobilità
11	Soccorso civile
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
13	Tutela della salute
14	Sviluppo economico e competitività
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
19	Relazioni internazionali
20	Fondi e accantonamenti
50	Debito pubblico
99	Servizi per conto terzi

Di notevole interesse risultano gli **indicatori relativi agli investimenti**, in particolare, quello concernente l'**incidenza degli investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale**, pari al 9,53% se si considerano tutte le missioni (nel 2017 risultava dell'11,52%),

mentre, prendendo in esame la sola Missione 13, esso è pari al 2,33% e, infine, per tutte le missioni, al netto della Missione 13, risulta pari al 15,91%. Si tratta di valori in calo rispetto al precedente esercizio e il dato appare coerente con il **generale ridimensionamento degli impegni in conto capitale** di cui si è dato conto in precedenza, laddove si è invece evidenziato un incremento degli impegni sulle spese di parte corrente.

La stessa tendenza è confermata per l'indicatore che considera l'**incidenza degli investimenti complessivi pro-capite**, pari a 451,42 euro, nettamente inferiore al corrispondente valore del 2017 (529,12 euro).

Gestione dei residui

La gestione dei residui evidenzia un **saldo positivo di 15.391.945,72 euro** (differenza tra i minori residui attivi riaccertati, pari a - 47.029.879,53 euro, e i minori residui passivi pari a 62.421.825,25 euro).

Sui **residui attivi** all'1/1/2018, pari a 2.007.877.156,93 euro, sono state effettuate riscossioni per 595.041.617,43 euro ed eliminazioni per 47.029.879,53 euro.

I residui attivi conservati alla chiusura dell'esercizio ammontano complessivamente a 2.276.403.857,64 euro, di cui 1.365.805.659,97 euro derivanti dalla gestione dei residui provenienti da esercizi precedenti e 910.598.197,67 euro derivanti dalla gestione di competenza.

Per quanto concerne i residui attivi, si assiste, rispetto al 2017, ad un **incremento complessivo del 13,37%, dovuto principalmente alla gestione in c/residui (+20,36%)**.

La **capacità di riscossione**, calcolata sui residui iniziali al netto dei residui stralciati, è del **30,35%**.

La **modesta percentuale di smaltimento dei residui pregressi si accompagna a un indice di accumulazione dei residui**, che scaturisce dal confronto tra residui iniziali e finali e permette di quantificare le variazioni nell'entità dei residui attivi per effetto della gestione, **pari al 13,37%**, corrispondente ad un incremento in termini assoluti di 268.526.700,71 euro.

Tra i **residui formatisi per effetto dalla gestione di competenza**, rilevano, per entità, i residui del Titolo I, che rappresentano il 3,76% dei relativi accertamenti di competenza e, soprattutto, **i residui del Titolo IV che costituiscono l'81% degli accertamenti**.

Se si guarda alla **fonte** di entrata, si rileva che i residui della competenza sono rappresentati per il 49% circa da entrate regionali, per il 39% circa da assegnazioni statali e per il 12% da entrate comunitarie.

Si osserva che **le entrate regionali presentano una bassa propensione a generare residui**, in quanto il loro ammontare, a fine esercizio corrisponde al 5,69% dei relativi accertamenti, **contro il 55,58% di residui relativi agli accertamenti di entrate di fonte statale e l'84,28% delle entrate comunitarie**.

In termini analoghi, **per i residui pregressi (residui dei residui)**, si riscontra che **l'81,51% si riferisce ad entrate di provenienza statale e comunitaria**, mentre la restante parte, il 18,49% è costituita da risorse regionali, denotando una capacità di riscossione più elevata per i residui relativi ad entrate di fonte regionale (56% circa), rispetto ai residui delle entrate di fonte statale (22% circa) e comunitaria (8%).

E anche con riferimento alla gestione in c/residui, il volume più consistente è riferibile al **Titolo IV delle entrate** e, segnatamente, alla **Tipologia 4020000 - Contributi agli investimenti**. Per tale Titolo, si segnala una bassa capacità di riscossione, pari al 19,61%.

Tali dati confermano le già rilevate difficoltà riscontrate dall'Amministrazione regionale nell'efficace riscossione delle entrate statali e comunitarie, da un lato, e delle entrate del Titolo IV, dall'altro.

Riguardo all'**anno di formazione** dei residui attivi, si rileva che **l'81% risale agli ultimi due esercizi**.

I **residui passivi** a inizio 2018 ammontavano a 1.466.021.544,21 euro, a fronte dei quali sono stati effettuati pagamenti pari a 885.806.377,94 euro, mentre i residui eliminati in corso di esercizio ammontano a 62.421.825,25 euro.

I residui passivi al 31 dicembre 2018 ammontano complessivamente a 1.088.982.865,94 euro di cui 517.793.341,02 euro derivanti dalla gestione dei residui provenienti da esercizi precedenti e 571.189.524,92 euro risultanti dalla gestione di competenza.

Si rileva, invece, un **decremento dei residui passivi del 25,72%**, riconducibile prevalentemente ai **minori residui passivi generati dalla gestione di competenza (-44,21%)**. Questo risultato si deve principalmente ad un **incremento dei pagamenti in c/competenza** che, a fronte di impegni cresciuti poco più del 2%, sono aumentati dell'8,92%. Ciò vale soprattutto con riferimento alle spese del Titolo I.

Si osserva che, se da un lato, **migliora la capacità di pagamento dell'ente in conto competenza**, per contro appare in **lieve peggioramento la capacità di pagamento in conto residui**, espressa dal rapporto tra pagamenti in c/residui e ammontare dei residui al 1° gennaio, che nel 2018 è stata del 60,42%, contro il 65,21% del 2017.

Si rileva, inoltre, che **oltre il 65% dei residui dei residui, è riferibile alle spese del Titolo II**, il che conferma la criticità, più volte rilevata, di efficace spendita di tali risorse.

Riguardo all'**anno di formazione**, anche per i residui passivi, si evidenzia come il **96% degli stessi sia riferibile agli esercizi 2015/2017** (tra l'altro, con riferimento ai residui dell'esercizio 2017, si riscontra un **indice di smaltimento complessivo**, pagamenti ed economie, **del 78%**, giustificato dalla natura prevalente degli stessi, che per il 63% era riferibile al Titolo I - Spese correnti).

Gestione dei residui

ENTRATE - gestione dei residui	2017	2018	Var. %
residui attivi al 1/1	1.836.868.992,22	2.007.877.156,93	9,31%
Riaccertamenti	-51.032.936,14	-47.029.879,53	-7,84%
Riscossioni	651.044.557,50	595.041.617,43	-8,60%
Residui dei residui	1.134.791.498,58	1.365.805.659,97	20,36%
Residui della gestione di competenza	873.085.658,35	910.598.197,67	4,30%
Totale residui attivi al 31/12	2.007.877.156,93	2.276.403.857,64	13,37%
SPESE - gestione dei residui			
Residui passivi al 1/1	1.400.963.879,52	1.466.021.544,21	4,64%
Riaccertamento residui	45.191.204,64	62.421.825,25	38,13%
Pagamenti	913.505.875,30	885.806.377,94	-3,03%
Residui dei residui	442.266.799,58	517.793.341,02	17,08%
Residui della gestione di competenza	1.023.754.744,63	571.189.524,92	-44,21%
Totale residui passivi al 31/12	1.466.021.544,21	1.088.982.865,94	-25,72%
Riduzione residui attivi	-51.032.936,14	-47.029.879,53	-7,84%
Riduzione residui passivi	45.191.204,64	62.421.825,25	38,13%
Saldo	-5.841.731,50	15.391.945,72	363,48%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Con il **riaccertamento ordinario**, di cui alla D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019, sono stati riconosciuti inesigibili o insussistenti, e come tali da stralciare, residui attivi per quasi 85 mln di euro, di cui 37.744.392,08 euro provenienti dalla gestione di competenza dell'esercizio 2018 (minore entrate).

Occorre considerare che la cancellazione dei residui attivi, se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in **funzione di correttezza della massa creditoria** dell'ente e, pertanto, di veridicità dei saldi di fine esercizio, sotto altro punto di vista presenta un significato gestionale negativo poiché suggerisce una **imperfetta programmazione della dotazione finanziaria e una riduzione del volume delle risorse in gestione**.

Si aggiunga che, come detto, una cospicua percentuale delle cancellazioni è rappresentata da **minori entrate generate nella medesima gestione di competenza**, il che può essere sintomatico di una non corretta o, comunque, non efficace fase di accertamento dell'entrata (subito cancellata, senza che intercorra un arco di tempo significativo durante il quale intervengano elementi rilevanti circa la decisione di iscrizione in bilancio).

Si rileva, tuttavia, che **nel 2018 si assiste a una consistente diminuzione delle cancellazioni complessive**, pari a oltre 60 mln di euro (-41,67%), soprattutto per gli stralci riguardanti la gestione di competenza (ridotte di quasi il 60%, oltre 56 mln di euro) mentre più ridotta è la diminuzione delle cancellazioni relative alla gestione dei residui (ridottisi di appena l'8%, circa 4 mln di euro).

Le **cancellazioni della competenza più consistenti hanno riguardato le entrate del Titolo IV - Entrate in conto capitale**, per quasi 23 mln di euro. L'importo più rilevante, pari a 13.154.745,58 euro, concerne il capitolo EC421.190, relativo a entrate vincolate di fonte statale riguardanti il "*Fondo di Sviluppo e Coesione (FSC) 2014-2020 - Investimenti diretti a favorire lo sviluppo sociale ed economico della Sardegna - Delibera CIPE n. 26/2016*".

Un ulteriore stralcio di importo consistente, pari a 8.991.998,67 euro ha riguardato il capitolo di entrata EC421.187, afferente al F.S.C. 2007-2013 "*Risorse premiali nell'ambito del progetto nazionale Obiettivi di Servizio (Delibera CIPE, n. 79/2012)*".

Nell'ambito del Titolo II - Trasferimenti correnti, si segnala la somma di 4.379.419,15 euro, concernente assegnazioni statali di parte corrente, sul capitolo EC231.309 "*F.S.C. 2007-2013*".

- *Risorse premiali nell'ambito del progetto nazionale Obiettivi di Servizio - parte corrente (Delibera CIPE, n. 79/2012)*”.

Il 41% dei residui stralciati provenienti dai precedenti esercizi, pari a 19.303.544,98 euro, si riferisce, invece, ad entrate del Titolo I.

Gli **stralci operati sui residui passivi nel 2018**, risultano superiori di oltre 20 mln (**+ 24,71%**) rispetto a quelli effettuati nel 2017.

In particolare, questo aumento si riscontra nella **gestione dei residui provenienti dagli esercizi progressi**, le cui cancellazioni rispetto all'esercizio 2017 sono aumentate del 38,13%.

La Regione, in merito alla descritta massiccia cancellazione di residui passivi, operazione che, se da un lato può assumere valenza di **chiarezza contabile**, dall'altro determina un effetto positivo di miglioramento del saldo della gestione dei residui e, conseguentemente, del risultato di amministrazione, che necessita di idonea motivazione, ha riferito che essa sarebbe dovuta alla maggiore attenzione prestata in sede di riaccertamento ordinario all'effettiva possibilità di confermare i residui e ha prodotto gli importi più rilevanti, e le relative motivazioni, degli stralci degli impegni.

Con le operazioni di riaccertamento ordinario si è proceduto, altresì, a **reimputare all'esercizio in cui diventano esigibili le entrate accertate e le spese impegnate nell'esercizio 2018, ma non esigibili in tale esercizio**.

Per quanto concerne le **entrate reimputate**, di importo pari a 662.752.307,87 euro, una parte, corrispondente a 336.712.774,87 euro, è stata reimputata più volte per effetto di progressi riaccertamenti ordinari, 4.099,06 euro provengono da riaccertamento straordinario e la quota residua, di 326.035.433,94 euro, si riferisce alla competenza 2018 (comprensiva anche delle entrate con cronoprogramma scadente al 2018).

Le **spese reimputate**, pari a 1.231.958.773,81 euro, provengono per 309.318.724,62 euro da precedenti operazioni di riaccertamento ordinario, per 662.704.979,37 euro dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, e la restante parte, pari a 259.935.069,82 euro, dalla competenza 2018 (comprensiva delle spese con cronoprogramma scadente il 2018).

Dalla Relazione sulla gestione del 2018 si evince che le **reimputazioni dei crediti sono aumentate del 123%**, passando da 297 mln circa del 2017 a circa 662,7 mln nel 2018 e che le

reimputazioni dei debiti sono passate da circa 1.027,6 mln del 2017 a circa 1.231,9 mln nel 2018, con **un incremento del 20%**.

Esiti delle operazioni di riaccertamento ordinario al 31/12/2018

A	Residui attivi eliminati dal conto del bilancio dell'esercizio 2018:	
	provenienti dalla competenza 2018 (allegato A1)	37.744.392,08
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti (allegato A2)	47.029.879,53
TOTALE RESIDUI ATTIVI STRALCIATI		84.774.271,61
B	Residui passivi eliminati dal conto del bilancio dell'esercizio 2018:	
	provenienti dalla competenza 2018 (allegato B1)	39.428.284,19
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti (allegato B2)	62.421.825,25
TOTALE RESIDUI PASSIVI STRALCIATI		101.850.109,44
C	Residui attivi da riportare all'1/01/2019 (allegato C):	
	provenienti dalla competenza 2018	910.598.197,67
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti	1.365.805.659,97
TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE ALL'1/01/2019		2.276.403.857,64
D	Residui passivi da riportare all'1/01/2019 (allegato D):	
	provenienti dalla competenza 2018	571.189.524,92
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti	517.793.341,02
TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE ALL'1/01/2019		1.088.982.865,94
E	Crediti reimputati al 2019 e agli esercizi successivi (allegato E)	662.752.307,87
F	Debiti reimputati al 2019 e agli esercizi successivi (allegato F)	1.231.958.773,81
G	Fondo pluriennale vincolato di spesa finale (allegato G)	1.006.522.735,97

Fonte: elaborazione Corte dei conti su D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Nonostante le azioni intraprese dalla Regione, il significativo incremento del valore delle reimputazioni attive e passive rispetto al 2017 induce a ritenere che le **problematiche generate dall'operazione di riaccertamento straordinario** (intesa dal legislatore come unica e irripetibile e, come tale, assistita da una procedura di rientro del relativo disavanzo di natura agevolata sotto il profilo temporale rispetto alle ordinarie procedure di rientro), disvelatasi non pienamente efficace, continuino a produrre effetti negativi, in termini di appropriatezza della programmazione regionale, anche negli esercizi successivi, con particolare riferimento alla spesa del Titolo II.

Come è noto, la correttezza delle imputazioni secondo il principio della competenza rafforzata, espressa anche dalla costanza del mantenimento e della realizzazione delle poste, è presidio essenziale dell'attuazione dell'armonizzazione contabile.

Fondo pluriennale vincolato (FPV)

Il FPV iscritto in entrata per l'esercizio 2018 ammonta ad euro 949.616.146,47, mentre il FPV di spesa a fine esercizio 2018, da riportare in entrata nel bilancio di previsione 2019, è pari ad euro 1.006.522.735,97.

Fondo cassa

Il fondo cassa, che al 1/1/2018 risultava pari a 487.861.400,20 euro, per effetto della gestione, che ha determinato riscossioni complessive per 8.329.584.299,79 euro e pagamenti complessivi per 8.438.145.709,50 euro e quindi con un saldo negativo derivante dalla gestione dell'esercizio di 108.561.409,71 euro, risulta pari, alla data del 31 dicembre 2018, a **379.299.990,49 euro**.

L'indice generale della **velocità di cassa per le entrate**, ovvero il rapporto tra le riscossioni totali e la somma dei residui attivi iniziali con gli accertamenti, si attesta al **78,19%**, **valore leggermente inferiore** a quello dell'esercizio precedente.

L'indicatore della velocità di cassa **per le uscite**, dato dal rapporto tra i pagamenti totali e la somma dei residui passivi iniziali e gli impegni, registra, invece, un valore dell'**87,99%**, **superiore** a quanto rilevato nell'esercizio 2017.

Risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione dell'esercizio 2018, determinato dal fondo cassa finale aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, al netto del FPV, evidenzia un saldo pari a **560.198.246,22 euro**, con un **incremento, rispetto al 2017, di oltre 480 mln di euro**. Tale variazione discende da un **saldo positivo della gestione dei residui di 15.391.945,72 euro** e da un **risultato della gestione di competenza di 464.705.434,05 euro**.

Il risultato sostanziale di amministrazione, considerate le quote accantonate e vincolate, ha segno negativo ed è pari a **- 1.105.007.144,14 euro**, con una **riduzione rispetto al 2017 (- 1.827.065.236,09 euro)**, **di 722.058.091,95 euro**, dovuta oltre che al descritto miglioramento della gestione di competenza e della gestione dei residui anche ai minori accantonamenti dell'esercizio (più precisamente, aumentano i vincoli per 14.531.005,52 euro, ma, nel contempo, diminuiscono gli accantonamenti per 256.491.717,70 euro).

Nell'esercizio 2018 **il disavanzo di amministrazione al netto della quota derivante da debito autorizzato e non contratto è risultato di 884.286.116,97 euro** e, rispetto all'analogo risultato rilevato al 31/12/2017, di 1.496.829.806,44 euro, si riscontra un **miglioramento di 612.543.689,47 euro**, con **ripiano**, pertanto, **di tutte le quote di disavanzo imputate all'esercizio 2018 per un totale di 232.182.092,84 euro: 32.289.147,19 euro di quota annua del ripiano trentennale del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, 6.776.545,75 euro di quota annua del ripiano del disavanzo generato a seguito dell'incasso dell'anticipazione di liquidità di cui al D.L. 35/2013, 193.116.400,00 euro di quota imputata al 2018 per la copertura dei disavanzi sanitari pregressi.**

L'intero importo del disavanzo applicato all'esercizio 2018, pari a 562.417.522,59 euro, al netto della quota relativa al debito autorizzato e non contratto, pari a 330.235.429,65 euro, per un totale di 232.182.092,84 euro, è stato ripianato.

Nel dettaglio, andando a scomporre il ripiano del disavanzo nelle sue varie componenti:

- 1) rispetto all'esercizio 2017, la quota del **disavanzo determinato da debito autorizzato e non contratto** si è ridotta di 109.514.402,48 euro, corrispondenti alla quota del mutuo incassata nell'esercizio 2018;
- 2) il **disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario** è diminuito di 281.000.454,84 euro, importo ben superiore alla quota annua di ripiano determinata dalla L.R. 31/2015 in 32.289.147,19 euro, portandosi a 327.152.790,63 euro, con raggiungimento dell'obiettivo di **miglioramento del disavanzo di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015;**
- 3) il **disavanzo derivante dalla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità** è stato ripianato della quota di 6.776.545,75 euro, pari all'anticipazione rimborsata nell'anno;
- 4) il **disavanzo derivante dall'esercizio 2017, pari a 679.766.097,42 euro, determinatosi per effetto dell'accantonamento nel risultato di amministrazione al 31/12/2017 delle perdite da ripianare delle Aziende del S.S.R. a seguito dei rilievi del MEF**, si è ridotto di un importo superiore rispetto a quello imputato al 2018 con la L.R. 40/2018, che aveva previsto un ripiano a carico dell'esercizio pari a 193.116.400,00 euro, grazie al minore disavanzo registrato nei conti economici aggiornati delle aziende sanitarie, per oltre 132 mln di euro **corrispondente al minore disavanzo registrato nei conti economici delle aziende sanitarie nell'ambito della procedura di controllo dei bilanci d'esercizio 2017 ex art. 29- bis, comma 2,**

della L.R. 28 luglio 2006, n. 10, ancora in corso, come descritto nella D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019, riguardante la ripartizione e assegnazione delle aziende sanitarie di ulteriori risorse per la copertura delle perdite pregresse e come emerge dalla D.G.R. 21/27 del 4 giugno 2019, di approvazione del bilancio d'esercizio consolidato 2017 del S.S.R., redatto ai sensi dell'art. 32 del D.Lgs. 118/2011 e come confermato, infine, in sede istruttoria.

Ai sensi del D.Lgs. 118/2011, principio 4/2, punto 9.2, il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati.

La quota accantonata del risultato di amministrazione 2018, pari a complessivi 1.340.080.015,37 euro, è costituita:

1) dall'accantonamento al **Fondo crediti di dubbia esigibilità**, pari a 187.345.002,04 euro, di cui 251.964,01 euro di parte capitale, con un **incremento del 147,44%** rispetto al precedente esercizio e aumento dei crediti soggetti a svalutazione;

2) dagli accantonamenti al **Fondo per la reiscrizione dei residui perenti** (solo per le Regioni, fino al loro smaltimento), pari a 521.011.826,97 euro di cui, 160.174.424,16 euro per residui perenti di parte corrente, e 360.837.402,81 euro per residui perenti di parte capitale, assicurando **una copertura del 76,29% delle perenzioni** (superiore, quindi, al minimo obbligatorio del 70% richiesto dall'art. 60, comma 3, del D.Lgs. 118/2011 per non doversi procedere ad accantonamento), fortemente migliorativa rispetto al precedente esercizio in virtù della riduzione dei residui perenti quasi interamente riconducibile all'art. 5 comma 1, della L.R. 40/2018, che ha stabilito che la Regione provvede alla revisione dei residui perenti risultanti dal rendiconto 2017, con la cancellazione definitiva delle perenzioni per le quali non sussiste la permanenza della relativa obbligazione giuridicamente vincolante e la conferma di quelle per le quali sia stata certificata la permanenza della relativa obbligazione. Si stabilisce, inoltre, che le obbligazioni confermate relative a spesa di investimento esigibili negli esercizi successivi al 2018 e aventi i requisiti dell'art. 3, comma 18, della L. 350/2003 (Legge finanziaria 2004), possono essere imputate negli esercizi 2019 e 2020 ed in quelli successivi secondo il relativo cronoprogramma, con contestuale cancellazione della posta in perenzione, per un importo massimo di euro 315.204.592,63, per gli interventi specificati

nell'allegata tabella B (*“Elenco interventi di opere pubbliche autorizzate con mutuo e cronoprogramma”*).

Per la copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'attuazione della richiamata disposizione, è autorizzata, al medesimo comma 1, art. 3, L.R. 40/2018, la contrazione di un **mutuo ad erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni**.

Sulla problematica relativa ai residui perenti si richiamano le valutazioni conclusive formulate da questa Sezione di controllo con deliberazione n. 50/2019/FRG.

In argomento, inoltre, in sede istruttoria è stato chiarito il rispetto dei principi di competenza economia rafforzata nella contabilità finanziaria, mentre non è stato superato il rilievo relativo alla contabilità economico-patrimoniale per le ragioni illustrate nella relazione;

3) dal **Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013 per 202.133.917,80 euro** (corrispondente all'importo dell'anticipazione ricevuta, pari a 215.657.793,36 euro, al netto delle quote rimborsate nel 2017, pari a 6.747.329,81 euro, e nel 2018, pari a 6.776.545,75 euro);

4) dal **Fondo per le perdite delle società partecipate ex art. 1, comma 551, della L. 147/2013** (Legge di stabilità 2014), ripreso dall'art. 21 del D.Lgs. 175/2016, **per 4.161.425,00 euro**;

5) dal **Fondo rischi da contenzioso al 31 dicembre 2018 per 21.918.030,50 euro**;

6) dal **Fondo soppressione fondi di garanzia ex art. 1, comma 5, della L.R. 3/2008, 46.543.224,10 euro**, per le garanzie prestate agli istituti di credito a seguito di concessioni di finanziamenti alle imprese per l'assolvimento delle obbligazioni persistenti in capo all'Amministrazione regionale;

7) dal **Fondo per le perdite delle aziende del S.S.R., dell'importo di 354.999.408,54 euro**, che concerne la **residua parte non ripianata al 31 dicembre 2018 delle perdite in oggetto, pari ai suddetti 680.712.119,30 euro**;

8) dal **Fondo per la reiscrizione di passività non contabilizzate e correlate a riscossioni di entrata, pari a 1.967.180,42 euro**.

Le **quote vincolate** del risultato di amministrazione ammontano complessivamente a 325.125.374,99 euro, con un incremento del 4,68%.

Equilibri di bilancio

Il quadro degli equilibri di bilancio, che comprende il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) e il disavanzo pregresso, evidenzia un **saldo positivo per euro 205.074.882,36** e corrisponde all'avanzo di esercizio del Quadro generale riassuntivo della gestione di competenza.

Indebitamento

Il debito finanziario a carico della Regione Sardegna ammonta a **1.436.715.608,27 euro al 31/12/2018**, interamente rappresentato da mutui e prestiti a tasso fisso.

La Regione, per l'esercizio considerato, ha rispettato i **vincoli quantitativi** di cui all'art. 62, comma 6, D.Lgs. 118/2011.

Il **totale degli oneri 2018 ammonta a 128.067.366,18 euro**, di cui 83.640.751,53 euro per rimborso della quota capitale e 44.426.614,65 euro a titolo di rimborso degli interessi passivi. A causa della contrazione di nuovi mutui, la **vita media del debito regionale aumenta**, passando da 12,27 anni a 18,75 anni al 31/12/2018, e, pertanto, registra un incremento anche la vita residua del debito che è passata da 19,32 anni a 20,30 anni nel 2018, mentre si registra **una diminuzione del tasso di interesse medio ponderato che si ferma al 3,282%**.

Si rileva, a fine esercizio, una **crescita dello stock** del debito a carico della Regione, con un incremento, dal 2016 al 2021, di quasi il 42%, pari a 560.899.077,59 euro.

Debiti fuori bilancio

Nel 2018 sono state emanate tre leggi di riconoscimento di debiti fuori bilancio, ai sensi dell'art. 73 del D.Lgs. 118/2011 (LL.RR. 36, 37 e 45 del 2018), per un **totale di 3.183.063,73 euro**, di cui **319.800,38 euro derivanti da sentenze** esecutive (art. 73, comma 1, lettera a) e la restante parte, pari a **2.863.263,35 euro, corrispondente ad acquisizioni di beni e servizi effettuate in assenza del preventivo impegno di spesa** (art. 73, comma 1, lettera e).

Fermo restando il richiamo alla **corretta gestione delle procedure di acquisto di beni e servizi**, si rileva che il riconoscimento spesso è avvenuto **tardivamente** (a distanza di più esercizi) e con motivazioni non sempre coerenti con la finalità sottesa all'istituto, consistente

nella funzione accertativa sostitutiva che consenta la riconduzione di un debito al bilancio e, pertanto, alle relative coperture.

Bilancio di esercizio

Il D.Lgs. 118/2011, all'art. 2, comma 1, dispone che le regioni adottino la contabilità finanziaria alla quale affiancano, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico - patrimoniale, in modo da garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario, che sotto quello economico-patrimoniale.

La Regione, per il 2018, rispetta il principio del pareggio economico, ai sensi del principio contabile n. 15, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011. Il **risultato di esercizio 2018 è positivo per 494.699.368 euro** con un **aumento del 263,66%**, ascrivibile primariamente alla **gestione ordinaria**, il cui saldo vede un incremento del 162,49%.

La **gestione finanziaria** si presenta in peggioramento, per contro, del -36,64%.

Conto economico 2018

COMPONENTI ECONOMICI		2018	2017	Δ%	Δ
	A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1	Proventi da tributi	7.151.225.791	6.963.761.546	2,69%	187.464.245
2	Proventi da fondi perequativi	0	0		0
3	Proventi da trasferimenti e contributi	698.377.757	843.674.411	-17,22%	-145.296.654
	a Proventi da trasferimenti correnti	344.156.121	260.218.103	32,26%	83.938.018
	b Quota annuale di contributi agli investimenti	0	0		0
	c Contributi agli investimenti	354.221.636	583.456.308	-39,29%	-229.234.672
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	6.093.965	8.324.729	-26,80%	-2.230.764
	a Proventi derivanti dalla gestione dei beni	5.590.284	7.981.523	-29,96%	-2.391.239
	b Ricavi della vendita di beni	120.055	126.935	-5,42%	-6.880
	b Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	383.626	216.271	77,38%	167.355
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	0	0		0
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0	0		0
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0	0		0
8	Altri ricavi e proventi diversi	424.791.091	318.025.094	33,57%	106.765.997
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)	8.280.488.604	8.133.785.780	1,80%	146.702.824
	B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	2.796.490	1.514.699	84,62%	1.281.791
10	Prestazioni di servizi	482.561.439	477.327.565	1,10%	5.233.874

COMPONENTI ECONOMICI		2018	2017	Δ%	Δ
11	Utilizzo beni di terzi	4.867.827	4.872.639	-0,10%	-4.812
12	Trasferimenti e contributi	6.708.554.362	6.590.188.315	1,80%	118.366.047
	Trasferimenti correnti	6.034.195.348	5.773.282.285	4,52%	260.913.063
	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubbliche	545.651.514	673.983.233	-19,04%	-128.331.719
	Contributi agli investimenti ad altri soggetti	128.707.500	142.922.797	-9,95%	-14.215.297
13	Personale	238.536.933	212.139.960	12,44%	26.396.973
14	Ammortamenti e svalutazioni	118.178.501	46.536.372	153,95%	71.642.129
	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali	9.291.308	9.393.866	-1,09%	-102.558
	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	16.203.674	37.142.506	-56,37%	-20.938.832
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	0	0		0
	Svalutazione dei crediti	92.683.519	0		92.683.519
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	274.635	137.900	99,16%	136.735
16	Accantonamenti per rischi	17.705.261	433.339.268	-95,91%	-415.634.007
17	Altri accantonamenti	15.565.799	51.536.918	-69,80%	-35.971.119
18	Oneri diversi di gestione	105.342.900	92.907.873	13,38%	12.435.027
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)	7.694.384.147	7.910.501.509	-2,73%	-216.117.362
	DIFFERENZA FRA COMP.POSITIVI E NEG.DELLA GESTIONE (A-B)	586.104.457	223.284.271	162,49%	362.820.186
	C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI				
	Proventi Finanziari				
19	Proventi da partecipazioni	158.667	126.933	25,00%	31.734
	a da società controllate	0	0		0
	b da società partecipate	158.667	126.933	25,00%	31.734
	c da altri soggetti	0	0		0
20	Altri proventi finanziari	9.360.484	14.584.125	-35,82%	-5.223.641
	Totale proventi finanziari Oneri Finanziari	9.519.151	14.711.058	-35,29%	-5.191.907
21	Interessi ed altri oneri finanziari	45.050.682	70.792.409	-36,36%	-25.741.727
	a Interessi passivi	45.050.682	46.151.540	-2,39%	-1.100.858
	b Altri oneri finanziari	0	24.640.869	-100,00%	-24.640.869
	Totale oneri finanziari	45.050.682	70.792.409	-36,36%	-25.741.727
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)	-35.531.531	-56.081.351	36,64%	20.549.820
	D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE				
22	Rivalutazioni	23.924.246	131.040.472	-81,74%	-107.116.226
23	Svalutazioni	95.770.338	90.602.100	5,70%	5.168.238
	TOTALE RETTIFICHE (D)	-71.846.092	40.438.372	-277,67%	-112.284.464
	E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI				

COMPONENTI ECONOMICI		2018	2017	Δ%	Δ
24	Proventi straordinari	1.020.414.032	593.101.038	72,05%	427.312.994
	a Proventi da permessi di costruire	0	0		0
	b Proventi da trasferimenti in conto capitale	2.389.255	1.249.257	91,25%	1.139.998
	c Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo	960.819.878	430.423.679	123,23%	530.396.199
	d Plusvalenze patrimoniali	1.081.526	638.731	69,32%	442.795
	e Altri proventi straordinari	56.123.373	160.789.371	-65,10%	-104.665.998
	Totale proventi straordinari	1.020.414.032	593.101.038	72,05%	427.312.994
25	Oneri straordinari	988.666.874	649.878.709	52,13%	338.788.165
	a Trasferimenti in conto capitale	194.260.943	350.000	55403,13%	193.910.943
	b Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo	789.856.097	582.448.192	35,61%	207.407.905
	c Minusvalenze patrimoniali	3.785.976	7.267.717	-47,91%	-3.481.741
	d Altri oneri straordinari	763.858	59.812.800	-98,72%	-59.048.942
	Totale oneri straordinari	988.666.874	649.878.709	52,13%	338.788.165
	TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)	31.747.158	-56.777.671	155,91%	88.524.829
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)	510.473.992	150.863.621	238,37%	359.610.371
26	Imposte (*)	15.774.624	14.829.442	6,37%	945.182
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO	494.699.368	136.034.179	263,66%	358.665.189

Lo **Stato patrimoniale** esprime la consistenza al termine dell'esercizio del patrimonio quale complesso dei beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi della Regione. La rappresentazione contabile di tali elementi consente di determinare la consistenza netta della dotazione patrimoniale comprensiva del risultato economico dell'esercizio (art. 63, comma 7, D.Lgs. 118/2011).

Stato patrimoniale 2018

	ATTIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMM.PUBB. PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE				
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)				
	B) IMMOBILIZZAZIONI				
	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>				
1	Costi di impianto e di ampliamento	0	0		0
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	0	0		0
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	17.108.558	15.360.484	11,38%	1.748.074
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0	0		0
5	Avviamento	0	0		0
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	32.033.457	22.644.531	41,46%	9.388.926
9	Altre	2.998.861	3.767.122	-20,39%	-768.261
	Totale immobilizzazioni immateriali	52.140.876	41.772.137	24,82%	10.368.739

	ATTIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	<i>Immobilizzazioni materiali</i>				
1	Beni demaniali	133.275.636	123.692.049	7,75%	9.583.587
1,1	Terreni	5.634.457	5.009.390	12,48%	625.067
1,2	Fabbricati	54.016	31.092	73,73%	22.924
1,3	Infrastrutture	125.577.761	117.333.810	7,03%	8.243.951
1,9	Altri beni demaniali	2.009.402	1.317.757	52,49%	691.645
2	Altre immobilizzazioni materiali	921.439.367	1.438.410.715	-35,94%	-516.971.348
2,1	Terreni	172.705.395	258.517.232	-33,19%	-85.811.837
	di cui in leasing finanziario	0	0		0
2,2	Fabbricati	412.081.182	841.202.023	-51,01%	-429.120.841
	di cui in leasing finanziario	0	0		0
2,3	Impianti e macchinari	200.492	221.669	-9,55%	-21.177
	di cui in leasing finanziario	0	0		0
2,4	Attrezzature industriali e commerciali	1.346.481	1.207.124	11,54%	139.357
2,5	Mezzi di trasporto	5.714.988	6.148.308	-7,05%	-433.320
2,6	Macchine per ufficio e hardware	4.031.268	2.764.070	45,85%	1.267.198
2,7	Mobili e arredi	1.174.879	906.419	29,62%	268.460
2,8	Infrastrutture	4.317.642	8.028.505	-46,22%	-3.710.863
2,9	Altri beni materiali	319.867.040	319.415.365	0,14%	451.675
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	238.647.773	213.253.163	11,91%	25.394.610
	Totale immobilizzazioni materiali	1.293.362.776	1.775.355.927	-27,15%	-481.993.151
	<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>				
1	Partecipazioni in	1.646.536.452	1.719.426.011	-4,24%	-72.889.559
	imprese controllate	501.854.487	525.918.323	-4,58%	-24.063.836
	imprese partecipate	7.533.570	7.165.447	5,14%	368.123
	altri soggetti	1.137.148.395	1.186.342.241	-4,15%	-49.193.846
2	Crediti verso	39.814.722	64.309.398	-38,09%	-24.494.676
	altre amministrazioni pubbliche	6.000.000	6.000.000	0,00%	0
	imprese controllate	0	0		0
	imprese partecipate	0	0		0
	altri soggetti	33.814.722	58.309.398	-42,01%	-24.494.676
3	Altri titoli	6.000.000	6.000.000	0,00%	0
	Totale immobilizzazioni finanziarie	1.692.351.174	1.789.735.409	-5,44%	-97.384.235
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	3.037.854.826	3.606.863.473	-15,78%	-569.008.647
	C) ATTIVO CIRCOLANTE				
	<i>Rimanenze</i>	2.772.245	3.046.881	-9,01%	-274.636
	Totale rimanenze	2.772.245	3.046.881	-9,01%	-274.636
	<i>Crediti</i>				
1	Crediti di natura tributaria	448.142.704	523.341.292	-14,37%	-75.198.588
	Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità	106.456.954	0		106.456.954
	Altri crediti da tributi	341.685.750	523.341.292	-34,71%	-181.655.542
	Crediti da Fondi perequativi	0	0		0
2	Crediti per trasferimenti e contributi	1.541.936.972	1.376.377.733	12,03%	165.559.239
	verso amministrazioni pubbliche	1.268.726.549	1.196.675.877	6,02%	72.050.672
	imprese controllate	0	0		0

	ATTIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	imprese partecipate	0	0		0
	verso altri soggetti	273.210.423	179.701.856	52,04%	93.508.567
3	Verso clienti ed utenti	5.424.321	5.134.752	5,64%	289.569
4	Altri Crediti	135.778.413	75.122.854	80,74%	60.655.559
	verso l'erario	25.215.000	0		25.215.000
	per attività svolta per c/terzi	0	8.634	-100,00%	-8.634
	Altri	110.563.413	75.114.220	47,19%	35.449.193
	Totale crediti	2.131.282.410	1.979.976.631	7,64%	151.305.779
	<i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</i>				
1	Partecipazioni	0	0		0
2	Altri titoli	0	0		0
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	0	0		0
	<i>Disponibilità liquide</i>				
1	Conto di tesoreria	379.299.990	487.861.400	-22,25%	-108.561.410
	Istituto tesoriere	379.299.900	487.861.400	-22,25%	-108.561.500
	presso Banca d'Italia	0	0		0
2	Altri depositi bancari e postali	426.565.761	419.826.261	1,61%	6.739.500
3	Denaro e valori in cassa	0	0		0
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	0	0		0
	Totale disponibilità liquide	805.865.751	907.687.661	-11,22%	-101.821.910
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	2.939.920.406	2.890.711.173	1,70%	49.209.233
	D) RATEI E RISCONTI				
1	Ratei attivi	0	0		0
2	Risconti attivi	212.724	213.621	-0,42%	-897
	TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	212.724	213.621	-0,42%	-897
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	5.977.987.956	6.497.788.267	-8,00%	-519.800.311

	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	A) PATRIMONIO NETTO				
	Fondo di dotazione	405.326.201	402.261.202	0,76%	3.064.999
	Riserve	1.033.154.353	910.056.916	13,53%	123.097.437
	da risultato economico di esercizi precedenti	354.531.642	267.986.223	32,29%	86.545.419
	da capitale	0	0		0
	da permessi di costruire	0	0		0
	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	603.444.114	594.197.840	1,56%	9.246.274
	altre riserve indisponibili	75.178.597	47.872.853	57,04%	27.305.744
	Risultato economico dell'esercizio	494.699.368	136.034.179	263,66%	358.665.189
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	1.933.179.922	1.448.352.297	33,47%	484.827.625
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
1	Per trattamento di quiescenza	0	0		0
2	Per imposte	407.244	1.322.911	-69,22%	-915.667
3	Altri	447.643.671	801.123.823	-44,12%	-353.480.152
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	448.050.915	802.446.734	-44,16%	-354.395.819
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	0	0		0
	TOTALE T.F.R. (C)	0	0		0

	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	<u>D) DEBITI</u>				
1	Debiti da finanziamento	1.436.721.118	1.341.618.383	7,09%	95.102.735
	prestiti obbligazionari	696.329.680	725.139.173	-3,97%	-28.809.493
	v/ altre amministrazioni pubbliche	202.134.110	208.910.474	-3,24%	-6.776.364
	verso banche e tesoriere	0	0		0
	verso altri finanziatori	538.257.328	407.568.736	32,07%	130.688.592
2	Debiti verso fornitori	38.031.440	46.924.961	-18,95%	-8.893.521
3	Acconti	0	0		0
4	Debiti per trasferimenti e contributi	864.549.191	1.241.189.215	-30,35%	-376.640.024
	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	0	0		0
	altre amministrazioni pubbliche	716.093.770	1.092.741.049	-34,47%	-376.647.279
	imprese controllate	40.171.712	38.670.589	3,88%	1.501.123
	imprese partecipate	31.574	3.877.977	-99,19%	-3.846.403
	altri soggetti	108.252.135	105.899.600	2,22%	2.352.535
5	Altri debiti	869.370.717	1.261.219.515	-31,07%	-391.848.798
	Tributari	3.422.097	2.181.750	56,85%	1.240.347
	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale	274.824	7.300.805	-96,24%	-7.025.981
	per attività svolta per c/terzi (2)	0	0		0
	Altri	865.673.796	1.251.736.960	-30,84%	-386.063.164
	TOTALE DEBITI (D)	3.208.672.466	3.890.952.074	-17,54%	-682.279.608
	<u>E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI</u>				
	Ratei passivi	211.464	242.506	-12,80%	-31.042
	Risconti passivi	387.873.189	355.794.656	9,02%	32.078.533
1	Contributi agli investimenti	0	0		0
	da altre amministrazioni pubbliche	0	0		0
	da altri soggetti	0	0		0
2	Concessioni pluriennali	0	0		0
3	Altri risconti passivi	387.873.189	355.794.656	9,02%	32.078.533
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	388.084.653	356.037.162	9,00%	32.047.491
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	5.977.987.956	6.497.788.267	-8,00%	-519.800.311
	<u>CONTI D'ORDINE</u>	2.018	2.017	Δ%	2018-2017
	1) Impegni su esercizi futuri	5.007.621.528	4.831.596.236	3,64%	176.025.292
	2) beni di terzi in uso	1.886.717	2.106.876	-10,45%	-220.159
	3) beni dati in uso a terzi	38.932	0		38.932
	4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche	0	0		0
	5) garanzie prestate a imprese controllate	0	0		0
	6) garanzie prestate a imprese partecipate	0	0		0
	7) garanzie prestate a altre imprese	112.899.808	117.759.431	-4,13%	-4.859.623
	TOTALE CONTI D'ORDINE	5.122.446.985	4.951.462.543	3,45%	170.984.442
	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	<u>A) PATRIMONIO NETTO</u>				
	Fondo di dotazione	405.326.201	402.261.202	0,76%	3.064.999

	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	Riserve	1.033.154.353	910.056.916	13,53%	123.097.437
	da risultato economico di esercizi precedenti	354.531.642	267.986.223	32,29%	86.545.419
	da capitale	0	0		0
	da permessi di costruire	0	0		0
	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	603.444.114	594.197.840	1,56%	9.246.274
	altre riserve indisponibili	75.178.597	47.872.853	57,04%	27.305.744
	Risultato economico dell'esercizio	494.699.368	136.034.179	263,66%	358.665.189
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	1.933.179.922	1.448.352.297	33,47%	484.827.625
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
1	Per trattamento di quiescenza	0	0		0
2	Per imposte	407.244	1.322.911	-69,22%	-915.667
3	Altri	447.643.671	801.123.823	-44,12%	-353.480.152
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	448.050.915	802.446.734	-44,16%	-354.395.819
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	0	0		0
	TOTALE T.F.R. (C)	0	0		0
	D) DEBITI				
1	Debiti da finanziamento	1.436.721.118	1.341.618.383	7,09%	95.102.735
	prestiti obbligazionari	696.329.680	725.139.173	-3,97%	-28.809.493
	v/ altre amministrazioni pubbliche	202.134.110	208.910.474	-3,24%	-6.776.364
	verso banche e tesoriere	0	0		0
	verso altri finanziatori	538.257.328	407.568.736	32,07%	130.688.592
2	Debiti verso fornitori	38.031.440	46.924.961	-18,95%	-8.893.521
3	Acconti	0	0		0
4	Debiti per trasferimenti e contributi	864.549.191	1.241.189.215	-30,35%	-376.640.024
	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	0	0		0
	altre amministrazioni pubbliche	716.093.770	1.092.741.049	-34,47%	-376.647.279
	imprese controllate	40.171.712	38.670.589	3,88%	1.501.123
	imprese partecipate	31.574	3.877.977	-99,19%	-3.846.403
	altri soggetti	108.252.135	105.899.600	2,22%	2.352.535
5	Altri debiti	869.370.717	1.261.219.515	-31,07%	-391.848.798
	Tributari	3.422.097	2.181.750	56,85%	1.240.347
	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale	274.824	7.300.805	-96,24%	-7.025.981
	per attività svolta per c/terzi (2)	0	0		0
	Altri	865.673.796	1.251.736.960	-30,84%	-386.063.164
	TOTALE DEBITI (D)	3.208.672.466	3.890.952.074	-17,54%	-682.279.608
	E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI				
	Ratei passivi	211.464	242.506	-12,80%	-31.042
	Risconti passivi	387.873.189	355.794.656	9,02%	32.078.533
1	Contributi agli investimenti	0	0		0
	da altre amministrazioni pubbliche	0	0		0
	da altri soggetti	0	0		0
2	Concessioni pluriennali	0	0		0
3	Altri risconti passivi	387.873.189	355.794.656	9,02%	32.078.533
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)	388.084.653	356.037.162	9,00%	32.047.491
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	5.977.987.956	6.497.788.267	-8,00%	-519.800.311

	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	<u>CONTI D'ORDINE</u>	2.018	2.017	Δ%	2018-2017
	1) Impegni su esercizi futuri	5.007.621.528	4.831.596.236	3,64%	176.025.292
	2) beni di terzi in uso	1.886.717	2.106.876	-10,45%	-220.159
	3) beni dati in uso a terzi	38.932	0		38.932
	4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche	0	0		0
	5) garanzie prestate a imprese controllate	0	0		0
	6) garanzie prestate a imprese partecipate	0	0		0
	7) garanzie prestate a altre imprese	112.899.808	117.759.431	-4,13%	-4.859.623
	TOTALE CONTI D'ORDINE	5.122.446.985	4.951.462.543	3,45%	170.984.442

La Regione ha relazionato in merito al completamento dell'attività di ricognizione straordinaria del patrimonio e conseguente rideterminazione del valore, ai sensi del punto 9.2, All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, riferendo della necessità di avvalersi di soggetti esterni per il raggiungimento di detto obiettivo.

Il totale delle attività e delle passività è pari a 5.977.987.956 euro, con una diminuzione dell'8,00% rispetto al 2017.

L'attivo circolante presenta un incremento del 1,70% rispetto al 2017.

In tale aggregato, le disponibilità liquide sono in diminuzione dell'11,22%.

Tra le disponibilità liquide non compare il valore del conto corrente aperto presso la Banca d'Italia, contenente quote di finanziamento comunitarie e statali non ancora riversate nel conto di tesoreria alla data di chiusura del bilancio, in quanto le suddette somme figurano tra i residui attivi e, conseguentemente, tra i **crediti** dello stato patrimoniale. Analoga situazione si presenta per il saldo del **conto corrente postale**.

Nonostante le precisazioni fornite in sede istruttoria, non appare chiarito il rispetto del punto 6.2, lett. d), All. 4/3, D.Lgs. 118/2011.

Con riferimento ai **fondi** gestiti dalla SFIRS denominati "**Strumenti finanziari**" (SIF), la Regione, in occasione dell'istruttoria relativa al Giudizio di parificazione 2017, con nota n. 1568 del 15 gennaio 2019 della DG Servizi finanziari, aveva illustrato che "*la gestione dei fondi SFIRS (in tutto 28), quale società in house, che riguardano interamente la gestione di contributi comunitari mediante appositi fondi denominati "Strumenti finanziari" (SIF)*".

In sede istruttoria il CRP ha fornito alcune esplicazioni in merito ai Fondi da esso gestiti, mentre gli altri Fondi, si afferma, sono di competenza di altri Assessorati, dai quali, tuttavia, non è pervenuto riscontro. Il CRP, inoltre, dichiara che non tutti i fondi riportati nell'All. 19.4 attengono a contributi comunitari e, non tutti, sono classificabili come SIF ai sensi dei Regolamenti comunitari, senza, tuttavia, precisare per quanti e quali Fondi valga una differente classificazione.

Dette controdeduzioni, seppure utili alla descrizione degli strumenti in argomento, non risultano esaustive rispetto alle osservazioni formulate in sede istruttoria che, di seguito, si riepilogano.

Dall'All. 19.4 emerge che, a fine esercizio 2018, i fondi gestiti dalla SFIRS hanno generato una **disponibilità di cassa per 393.573.133 euro, a fronte di 45.863.499 euro di erogazioni** (seguono i fondi in capo a Unicredit, per i quali si registra una disponibilità di cassa per euro 20.637.932 a fronte di 8.121.625 euro di erogazioni e al Banco di Sardegna, per i quali si registra una disponibilità di cassa per euro 6.408.252 a fronte di euro 2.212.098 di erogazioni) Per le risorse che residuano dal periodo di programmazione 2007-2013, o che sono state restituite, con D.G.R. 36/22 del 25 luglio 2017 è stato disposto il riutilizzo per le medesime finalità con gli strumenti operativi della nuova programmazione.

Con riferimento alla rappresentazione contabile di tali risorse, la Regione ha illustrato che nella contabilità economico-patrimoniale hanno trovato sistemazione anche crediti non accertati in contabilità finanziaria e gestiti da soggetti terzi convenzionati, valorizzati sulla base delle rendicontazioni periodiche degli istituti di credito (inclusa la SFIRS s.p.a.).

Tanto premesso, la descritta situazione non risulta configurabile come una scelta gestionale neutra da parte della Regione, ma risulta foriera di ripercussioni circa il rispetto dei principi dell'armonizzazione.

Innanzitutto, essa non appare coerente con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69, D.Lgs. 118/2011 che impongono la gestione in capo al Tesoriere di tutti i conti correnti e depositi intestati alla Regione e la compatibilità con le norme della Tesoreria unica.

Inoltre, sono stati ribaditi in sede istruttoria, e, allo stato, non appaiono superati i rilievi sulle gestioni "fuori bilancio" registrate nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in

quella finanziaria, formulati con la decisione di parifica riguardante il Rendiconto relativo all'esercizio 2017, pur tenuto conto del riferito avvio di uno studio di una specifica procedura in tal senso.

Il **patrimonio netto**, a fine esercizio 2018, ammonta a 1.933.179.922 euro con un **incremento del 33,47%** rispetto al 2017. È costituito dal Fondo di dotazione per 405.326.201 euro, dalle Riserve per 1.033.154.353 euro e dal risultato economico di esercizio pari a 494.699.368 euro. Il Fondo di dotazione iniziale risulta movimentato per inserimento di immobilizzazioni materiali la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016; a tale proposito, si osserva che, in base al punto 9.2 del principio contabile applicato 4/3, la movimentazione del Fondo di dotazione, come contropartita per dare evidenza alle variazioni dal vecchio conto del patrimonio allo stato patrimoniale relative al passaggio al nuovo sistema contabile, poteva essere effettuata al massimo per i primi due esercizi.

Personale

La Regione, con la D.G.R. n. 36/9 del 17 luglio 2018, ha approvato il **Piano triennale del fabbisogno di personale 2018-2020**, ai sensi dell'art. 15, comma 1, della L.R. 31/1998 e dell'art. 6 del D.Lgs. 165/2001 (come modificato, da ultimo, dal D.Lgs. 75/2017), concepito come atto fondamentale dell'organizzazione degli uffici in funzione di ottimizzazione dell'impiego delle risorse disponibili per il raggiungimento delle finalità dell'amministrazione.

Si osserva che con D.G.R. n. 61/29 del 18 dicembre 2018 è stato modificato il Piano 2018-2020 e rideterminata la dotazione organica dirigenziale dell'Amministrazione regionale approvata con la D.G.R. 28/13 del 5 giugno 2018 (che al 31 marzo 2018 prevedeva 149 posizioni dirigenziali da ridurre a 137), **incrementando di una unità le posizioni dirigenziali, in controtendenza** rispetto alle disposizioni precedenti che avevano registrato un costante calo della consistenza numerica dei dirigenti.

La Regione, nel 2018, ha proceduto all'assunzione di 6 dirigenti al conferimento di 9 incarichi dirigenziali a tempo determinato ai sensi dell'art. 29, comma 4-bis, L.R. 31/1998.

Il risultato complessivo, pari a 120 unità, non è variato nel biennio considerato, mentre per il personale “in forza” si registra una diminuzione di 4 unità nel 2018 (107 rispetto a 111).

Al numero dei dirigenti si aggiunge il personale qualificato del CRP che conta 14 unità (18 nel 2017), con posizione equiparata a quella dirigenziale e retribuzioni rientrate nella contabilità ordinaria, ma non computato nella dotazione organica dirigenziale, circostanza che appare riferibile alla disciplina speciale che ha caratterizzato tale articolazione organizzativa, ma che necessita di essere coordinata con l’istituzione del Ruolo unico del personale dirigenziale.

Con riguardo al **personale a tempo indeterminato non dirigente** in servizio nel 2018, sono state assunte 39 unità di personale di categoria D (di cui 35 riferite alle Agenzie Sardegna ricerche e Conservatoria delle coste), con **un incremento totale del 2,98%, pari a 73 unità, determinato dall’aumento del personale inquadrato nella categoria D (+99 unità)** poiché tutte le altre categorie risultano in diminuzione.

Per l’esercizio 2018, la spesa per il personale impegnata in conto competenza, risultante dal **Macroaggregato 101**, si attesta su 244.422.914,02 euro, mentre la parte liquidata ammonta a 248.991.853,54 euro, di cui 239.654.082,54 euro in conto competenza e 9.337.771,00 euro in conto residui.

Occorre ricordare che, con l’art. 1, comma 1, L.R. 21/2018, è stato istituito il **Ruolo unico del personale dirigenziale**, e con l’art. 5 della medesima L.R. 21/2018 è stato introdotto il **Ruolo unico del personale regionale**.

La Regione ha rispettato i limiti di spesa per il personale di cui all’art. 1, commi 557 e ss., L. 296/2006. Tuttavia, contrariamente a quanto rilevato per l’esercizio 2017, nel quale si era osservata una diminuzione progressiva della spesa in esame rispetto agli esercizi del passato biennio, nel 2018 si riscontra **un incremento** della stessa **dello 0,47%** rispetto all’esercizio antecedente, corrispondente in valore assoluto a 1.064.733,72 euro (mentre nel raffronto con il 2016 si rileva un calo del 3,08%, equivalente a 7.256.846,40 euro).

La spesa relativa ai **contratti di collaborazione coordinata e continuativa**, per un totale di 128 incarichi (142 nel 2017) ammonta, nel 2018, a 3.880.171,63 euro, con un **decremento del 25,91%** rispetto al 2017. Si segnala, inoltre, il **rispetto dell’art. 9, comma 28 del D.L. 78/2010** (50% di quella sostenuta per le stesse finalità nell’anno 2009).

La spesa impegnata per incarichi di studio, ricerca e consulenza dalla Regione ammonta complessivamente a 731.927,17 euro, di cui 324.647,66 euro finanziata con fondi regionali, per un totale di 16 incarichi, e 407.279,51 euro finanziata con fondi comunitari e statali, per un totale di 68 incarichi. Detta spesa rispetta, nel 2018, il tetto dell'**art. 6, comma 7, del D.L. 78/2010** (20% della spesa del 2009), nonostante essa risulti **superiore** rispetto a quella sostenuta nell'ultimo triennio.

Con riguardo agli organismi partecipati, rispetto ai quali il Piano triennale del fabbisogno di personale ha previsto che, nelle more dell'istituzione del Ruolo unico del comparto, le modalità di programmazione del fabbisogno ivi contenute costituiscono *“atto di indirizzo per gli Enti e le Agenzie del Sistema Regione, i quali sono sottoposti agli obblighi di riduzione della spesa del personale nonché al medesimo regime limitativo delle assunzioni cui è soggetta l'Amministrazione regionale”*, l'Assessorato del personale dichiara di aver sottoposto a controllo preventivo di legittimità e di merito, ai sensi dell'art. 3, L.R. 14/1995, gli atti relativi alla programmazione del fabbisogno di personale ed espresso il parere sulla spesa del personale nell'ambito della procedura di approvazione dei bilanci, variazione di bilanci e conti consuntivi secondo la procedura riportata nella D.G.R. 21/44 del 3 giugno 2010.

Organismi partecipati

Con la D.G.R. n. 45/11 del 27 settembre 2017, la Regione ha approvato il **Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni** ai sensi dell'art. 24 del Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica (TUSP).

Salva ogni valutazione circa le **decisioni di mantenimento** alla luce della descritta normativa, e ribadita la carenza nel Piano di un'adeguata **quantificazione dei costi attesi** dalla programmata riorganizzazione, con riguardo agli **esiti dell'attività di razionalizzazione**, la Regione ha comunicato gli aggiornamenti del processo di razionalizzazione, ancora non integralmente realizzato.

Si deve ribadire, pertanto, ancora una volta, la necessità di una celere conclusione delle procedure di liquidazione e il rispetto degli indirizzi per la gestione delle liquidazioni in corso di cui alla D.G.R. n. 25/9 del 3 maggio 2016.

Nell'esercizio 2018 la Regione ha comunicato di aver sostenuto **erogazioni** a favore degli organismi strumentali per complessivi 741.466.816,47 euro e per complessivi 349.860.940,72 euro a favore delle società partecipate.

La Regione, con l'All. 19.5 alla Relazione sulla gestione 2018, espone gli **esiti della verifica dei crediti e dei debiti** intercorrenti con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, ai sensi del comma 6, lett. j), art. 11, del D.Lgs. 118/2011.

A tale proposito, la mancata costituzione del **Collegio dei revisori della RAS** impedisce la doppia verifica, e la relativa doppia asseverazione, dei rapporti di credito e debito reciproci tra la Regione e i soggetti a vario titolo partecipati, di cui al citato comma 6, lett. j), art. 11, del D.Lgs. 118/2018 (che impone, tra l'altro, un'evidenziazione analitica e motivata delle eventuali discordanze affinché l'ente possa, e debba, assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie), il che osta alla necessaria terzietà che deve sovrintendere alla procedura dei cui esiti si tratta, ferme restando le dovute imprescindibili attività di accertamento contabile che competono alle varie Direzioni generali.

Risulta ancora incompiuto, inoltre, il **processo di aggiornamento dei software** indispensabili alla piena integrazione informativo-contabile tra la Regione e soggetti partecipati.

Inoltre, con riferimento alle azioni previste dalla **D.G.R. 13/21 del 21 giugno 2016**, la quale prevede che la mancata verifica dei debiti e dei crediti, non garantendo la veridicità e la correttezza del rendiconto e del bilancio d'esercizio, costituisce **motivo di non approvazione dell'atto contabile** dell'ente e della società, la DG Servizi finanziari riferisce delle molteplici iniziative intraprese, ma rappresenta una diffusa carenza di riscontri, anche non è dato evincere pienamente se la stessa sia da attribuire esclusivamente ai soggetti partecipati oppure parzialmente anche alle singole Direzioni competenti, né quali siano i provvedimenti adottati dalla Regione a fronte di tale inadempimento.

Occorre considerare che l'eliminazione delle operazioni infragruppo è propedeutica alla predisposizione del **bilancio consolidato** (All. 4/4, punto 4.2, D.Lgs. 118/2011) e, del resto, la perfetta ricognizione della consistenza qualitativa e quantitativa dei rapporti in essere con il variegato sistema delle esternalizzazioni, che assorbe risorse regionali e genera utilità che devono essere sempre verificate e valutate in relazione a tale impegno finanziario, non soltanto è garanzia dei principi di trasparenza e veridicità dei bilanci, ma è presupposto della stessa capacità dell'ente di riferimento di esercitare consapevolmente i propri **diritti/doveri di socio pubblico**.

Sanità

Il **Piano di riorganizzazione e di riqualificazione del S.S.R. per il 2016/2018**, approvato con D.G.R. n. 63/24 del 15 dicembre 2015 e aggiornato con la D.G.R. n. 23/6 dell'8 maggio 2018 e con la D.G.R. n. 64/17 del 28 dicembre 2018, ha ipotizzato **risparmi per circa 146 mln di euro per l'arco temporale 2018-2020** come risultato netto tra la valorizzazione delle economie conseguibili per effetto di accorpamenti e della razionalizzazione delle attività produttive e i maggiori costi da sostenere per dotare le strutture operative della rete del personale necessario e per gli interventi di manutenzione.

Tali risparmi non sono ancora verificabili per il mancato completamento della procedura di approvazione dei bilanci di esercizio 2018 di tutte le aziende sanitarie.

Gli stanziamenti finali della spesa sanitaria, rispetto al bilancio complessivo nell'esercizio 2018, risultano, in termini percentuali, sostanzialmente invariati rispetto al 2017. Infatti, detta spesa costituisce il 34,95% degli stanziamenti complessivi regionali, a fronte del 34,30% del 2017. Si rileva, invece, un incremento dell'incidenza degli impegni dell'1,40%.

I pagamenti risultano sostanzialmente invariati in termini percentuali (intorno al 48%).

Con la **D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019** si procede all'assegnazione definitiva delle risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, determinata in complessivi **3.005.935.832,44 euro**.

Per ciò che concerne la **stima del disavanzo presunto 2018**, tenuto conto delle varie DD.GG.RR. di acconto, è valorizzato nei termini che seguono:

	D.G.R. n. 18/9 del 12/04/2018		D.G.R. n. 46/11 del 18/09/2018		D.G.R. n. 55/15 del 13/11/2018	
	Perdita presunta	I° Acconto	Perdita presunta	II° acconto	Perdita presunta	III acconto
ATS	161.942.000	38.493.196	70.844.000	30.822.293	71.467.000	71.467.000
AO BROTZU	30.295.000	7.201.043	19.510.000	8.488.151	19.510.000	19.510.000
AOU SASSARI	44.966.000	10.688.302	10.180.000	4.429.031	10.180.000	10.180.000
AOU CAGLIARI	16.231.385	3.858.158	782.000	340.226	782.000	782.000
AREUS	-	-	-	-	-	-
TOTALE	253.434.385	60.240.699	101.316.000	44.079.701	101.939.000	101.939.000

In aggregato i seguenti valori:

	I ANTICIPO (D.G.R. 18/9 DEL 12.04.2018)	II ANTICIPO (D.G.R. 46/11 DEL 18.09.2018)	III ANTICIPO (D.G.R. 55/15 DEL 13.11.2018)	TOTALE ANTICIPI
TOTALE	60.240.699	44.079.701	101.939.000	206.259.400

La Regione, in sede istruttoria, con nota del 18 novembre 2019, ha confermato che, a luglio 2019, il risultato di esercizio negativo (dato NSIS 2018), analogamente a quanto rilevato dal Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, risultava pari a euro 206,581 milioni con una **scopertura, a seguito delle varie DD.GG. di acconto, di euro 321.600,00.**

La Regione, con nota n. 23410 del 27 novembre 2019, illustra le coperture del disavanzo 2018, rinvenibili per 192.259.400 euro dagli impegni gravanti sull'apposito capitolo di spesa SC08.7146, relativo alla copertura dello squilibrio dei bilanci delle aziende del S.S.R., e per 4.785.078,69 euro dagli impegni insistenti sul capitolo SC05.0001, relativo al finanziamento indistinto della spesa sanitaria corrente.

L'Amministrazione regionale, con la medesima nota, illustra come sul capitolo SC08.7146 sono stati stanziati 206.259.400 euro di cui 192.259.400 euro, come detto, destinati al riequilibrio e contabilizzato dalle aziende sanitarie sulla suddetta voce AA0080, mentre la differenza, pari a 14.000.000 euro, è stata oggetto delle deliberazioni di riparto.

Posto che nell'esercizio 2018 lo stanziamento del capitolo di spesa SC05.0001 superava di 35.786.968,44 euro lo *standard* nazionale 2018, gli uffici competenti hanno dato indicazione di contabilizzare l'eccedenza nelle voci di ricavo AA0070 (31.001.889,75 euro) e nelle voci di ricavo AA0080 (per 4.785.078,69 euro).

La Regione, inoltre, fa presente che le modalità di contabilizzazione sopra riportate sono state rappresentate al MEF con le relazioni di riscontro al monitoraggio dei conti della sanità esposti nel modello CE relativo al IV trimestre 2018 e nei modelli SP e CE consuntivo 2018 e non hanno formato oggetto di rilievo.

In merito al ripiano del maggiore disavanzo 2018, con nota del 28 novembre 2019, la Regione comunica di aver previsto la relativa copertura, per complessivi 8.649.145,00 euro, al capitolo di nuova istituzione SC05.6227 nella Missione 13 – Programma 4 del bilancio 2019, con la D.G.R. n. 45/26 del 14 novembre 2019, avente ad oggetto “*Disegno di legge concernente quarta variazione al bilancio 2019/2021 e disposizioni varie*”.

In data 29 novembre 2019, il disegno di legge di cui alla citata è stato approvato.

Per ciò che concerne il ripiano dei disavanzi pregressi, occorre ricordare che, a seguito dei rilievi del MEF concernenti la L.R. 16/2018 di approvazione del rendiconto 2016, è stato disposto l'accantonamento, in sede di rendiconto 2017, di una quota del risultato di amministrazione corrispondente all'entità delle perdite del S.S.R. non ancora ripianate al 31.12.2017, pari a complessivi euro **680.712.119,30**.

Tale disavanzo risulta così scomposto:

- per 265.920.000 euro, dagli ammortamenti non sterilizzati effettuati *ante* 2012 dalle aziende sanitarie locali;
- per 414.792.119,30 euro, dalle perdite presunte del S.S.R. delle annualità 2016 e 2017, rispettivamente per 297.625.119,30 euro e per 117.167.000 euro.

Il Consiglio regionale, con l'art. 2 della L.R. 40/2018, ha previsto le modalità di copertura di tale disavanzo pregresso.

A seguito dell'approvazione dei bilanci di esercizio 2015 e 2016 dell'AOU Sassari, avvenuta con D.G.R. 64/20 del 28 dicembre 2018, **le perdite complessive 2016 vengono rideterminate in 300.163.209 euro**, come rilevato nell'allegato alla D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019.

Pertanto, **le perdite 2016 da ripianare al 28 dicembre 2018, al netto degli acconti** corrisposti con D.G.R. 55/9 del 13 dicembre 2017, D.G.R. 6/8 del 6 febbraio 2018 e 55/14 del 13 novembre 2018, sono pari a **105.280.594,54 euro**.

La copertura di questo disavanzo è stata prevista per 80.000.000,00 al capitolo SC08.7519 del bilancio regionale 2019, mentre la restante quota da ripianare, pari a 25.280.595,56 euro, grava sulla Missione 13, Programma 4, SC05.0010, cdr 00.12.01.02 del bilancio regionale 2019, come indicato nella D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019, salvo successivo eventuale conguaglio a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci di esercizio 2017 e 2018 delle Aziende.

Il **disavanzo dell'esercizio 2017**, presunto in 117.167.000,00 euro al 31/12/2017, trova parziale copertura nella citata D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019, in cui sono state previste risorse per 85.027.828,00 euro sul capitolo SC05.0010 del bilancio regionale 2019, con una quota ancora da ripianare per 32.139.172,00 euro.

Successivamente, con D.G.R. n. 8/37 del 19 febbraio 2019 e n. 21/26 del 4 giugno 2019, sono stati approvati i bilanci di esercizio 2017 dell'ATS, AO Brotzu, AOU Cagliari e AOU Sassari, da cui risulta che le Aziende presentano un **risultato di esercizio negativo per complessivi 85.027.710,00 euro, con una minore perdita accertata al 31/12/2018 di 32.139.290,00 euro.**

Gli **ammortamenti non sterilizzati al 31/12/2012** hanno determinato perdite portate a nuovo all'1/01/2018, per 265.920.000 euro.

Tali perdite sono state ripianate a carico del bilancio regionale 2018 con D.G.R. n. 55/14 del 13 novembre 2018, in base ad un piano di rientro di 25 annui con rate costanti di euro 10.636.800 annuali a decorrere dal 2018, come previsto dalla L.R. 40/2018, a valere sul capitolo di spesa SC05.0010.

Si ricorda che, con l'art. 3, comma 5 della L.R. 48/2018, è stata abrogata la lett. a) del comma 1, dell'art. 2, L.R. 40/2018, "con effetti a decorrere dal 2019", in conseguenza del mancato accordo di rateizzazione con lo Stato; pertanto, **nell'esercizio 2019, la Regione deve provvedere al totale ripiano delle perdite derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti, così come risultanti dai bilanci di esercizio 2017.**

A tale scopo, all'art. 3, comma 2, della Legge di stabilità regionale 2019 (L.R. 48/2018) una quota di risorse derivante dai minori accantonamenti ritenuti non dovuti dalla Regione, pari a 244.646.400,00 euro (265.920.000 euro al netto di 10.636.800 coperti nel 2018 e di pari

importo imputato al 2019), è stata destinata alla copertura delle perdite del S.S.R. derivanti dagli ammortamenti non sterilizzati di cui all'art. 2, comma 1, della L.R. 40/2018.

Tale modalità di copertura sarà oggetto di verifica, da parte della Sezione, alla luce dell'attuazione del nuovo Accordo Stato-Regione sui reciproci rapporti finanziari del 7 novembre 2019.

Come si evince dalla Relazione sulla gestione 2018, le Aziende del SSR, nel corso del 2017 e del 2018, in accordo e secondo le direttive dell'Assessorato, hanno avviato una **analisi ricognitiva e puntuale dei valori iscritti nel patrimonio netto e antecedenti al 2013** finalizzata a verificare l'effettiva applicazione dei principi di cui al D.Lgs. 118/2011 e della relativa casistica applicativa.

Con particolare riferimento alle perdite pregresse derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti, con la D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019, la Regione Sardegna ha evidenziato che tali perdite, risultanti dai CE consuntivi 2017 depositati nel sistema NSIS, ammontano complessivamente a 164.691.102,00 euro (al netto della quota ripianata nel 2018), inferiori, pertanto, rispetto a quelle quantificate nel succitato art. 3, comma 2, L.R. 48/2018.

Con la medesima deliberazione, la Regione prevede la copertura finanziaria complessiva della perdita derivante dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti al capitolo SC05.0010 di cui alla Missione 13, Programma 14, del bilancio 2019.

Quanto sopra evidenzia una riduzione del disavanzo sanitario complessivo, come rilevato anche nella Relazione sulla gestione, di oltre 132 mln di euro, derivante in parte dalle procedure di rideterminazione degli ammortamenti non sterilizzati, in parte dalla riduzione delle perdite 2017 rispetto a quelle presunte, a seguito dell'approvazione dei relativi bilanci di esercizio, come risulta dalla D.G.R. 21/27 del 4 giugno 2019, di approvazione del bilancio di esercizio 2017 consolidato del S.S.R.

La Regione, in sede istruttoria, ha comunicato che il dato viene costantemente aggiornato nel sistema NSIS (Nuovo sistema informativo sanitario) del Ministero della salute a cura delle aziende sanitarie ed è pertanto possibile che si riscontrino delle differenze fra il dato estrapolato in sede di elaborazione del rendiconto, dato caricato a sistema NSIS e

deliberazione di monitoraggio e ripiano delle perdite con deliberazioni della Giunta regionale.

Si precisa, altresì, che *“tendenzialmente”* l’aggiornamento di dati del sistema NSIS ha registrato una costante diminuzione delle perdite suddette.

La procedura di verifica delle componenti dei disavanzi pregressi necessita di essere celermente conclusa in funzione di chiarezza e immodificabilità delle perdite del sistema sanitario e delle sue ricadute nei documenti contabili, preventivi e consuntivi, della Regione. All’evidenza, una sovrastima delle perdite da ripianare determina un’immobilizzazione inefficiente di risorse nel disavanzo di amministrazione (fino a quando non venga a essere definitivamente ripianato il medesimo) mentre una loro sottostima espone al rischio, come accaduto nel precedente esercizio, di emersione di debiti fuori bilancio in esercizi successivi a quello della competenza.

Dichiarazione di attendibilità e affidabilità delle scritture contabili (DAS)

La Sezione ha effettuato la **verifica di attendibilità e affidabilità delle scritture contabili del rendiconto 2018 (DAS)**, giungendo a un giudizio positivo circa l’affidabilità del sistema contabile adottato dalla Regione, pur nella grave carenza della mancata istituzione del Collegio dei revisori dei conti della Regione, e pur tenuto conto di alcuni aspetti suscettibili di miglioramento, analoghi a quelli rilevati in occasione del Giudizio di parificazione del rendiconto 2017.

Si segnala, in merito all’eterogeneità strutturale delle determinazioni di spesa analizzate, a causa della carenza di un omogeneo modello di atto di impegno e di liquidazione, l’avvenuta introduzione della determina elettronica contabile, che dovrebbe garantire il collegamento del documentale con il sistema contabile SIBAR/SCI escludendo la casistica di provvedimenti di impegno regolarmente emessi e firmati senza adeguata copertura finanziaria; è fissato al 2020 il termine oltre il quale i Servizi di controllo della DG Servizi finanziari non accetteranno determinazioni contabili fuori dal canale DEC, secondo quanto riferito dalla Regione in sede istruttoria.

Si ribadisce, ad ogni modo, l'esigenza di una più elevata omogeneità delle determinazioni di spesa e dei provvedimenti allegati, con riserva di ogni successiva valutazione della Sezione anche nell'ambito del controllo in esame.

CONTRADDITTORIO ORALE IN ADUNANZA PUBBLICA

In data 6 dicembre 2019 si è svolta l'adunanza pubblica avente a oggetto la Verifica del rendiconto generale della Regione autonoma della Sardegna per l'esercizio 2018.

Il contraddittorio orale ha riguardato i seguenti aspetti, dei quali si riportano i passaggi salienti ai fini della presente Relazione.

Il Presidente della Regione ha illustrato l'impegno dell'attuale Giunta regionale nella prosecuzione dei lavori:

- volti alla costituzione, per la Regione autonoma della Sardegna, del Collegio dei Revisori, argomento già posto all'attenzione della Commissione paritetica di cui all'art. 56 della Statuto, soggetto proponente le norme di attuazione da presentare al Consiglio regionale al fine dell'emanazione di apposito decreto legislativo;
- sull'attuazione dell'Accordo Stato - Regione siglato il 7 novembre 2019, con imminente avvio del Tavolo dedicato al tema dell'insularità;
- sulla riforma sanitaria.

L'Assessore del Bilancio ha concordato, rispetto ai rilievi formulati dalla Sezione, sull'esigenza di una maggiore attenzione alla problematica dell'efficace spendita delle risorse in conto capitale, evidenziando l'opportunità sia di una semplificazione burocratica, che consenta una più agevole spesa delle risorse da parte dei soggetti attuatori, *in primis* gli enti locali, sia di un approccio normativo efficiente all'impiego delle risorse aggiuntive che deriveranno dal nuovo Accordo in materia di finanza pubblica.

L'Assessore della Sanità riferisce del progetto di riforma del Sistema sanitario regionale, che comporterà, in funzione di una più elevata qualità dei servizi e di un risparmio del settore, la realizzazione di presidi ospedalieri aggiuntivi distribuiti sul territorio.

La Direzione generale dei Servizi finanziari espone le attività di revisione della spesa, intraprese nel 2018 e che proseguiranno anche negli esercizi successivi, con particolare

riferimento a quella in conto capitale, in funzione, da un lato, di “pulizia” del bilancio per ciò che concerne la gestione dei residui, e, dall’altro, di impiego efficiente delle risorse a disposizione per la realizzazione di interventi di investimento. In particolare, illustra l’avvenuta operazione di cancellazione e riassegnazione di residui, vetusti e, in parte, perenti, secondo un cronoprogramma di spesa basato sulle probabilità di attuazione dei progetti da parte dei soggetti preposti; per ciò che concerne le problematiche contabili evidenziate dalla Sezione in merito a detta operazione, la Regione ne argomenta il significato gestionale e le relative scelte sulla sua rappresentazione in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale, richiamando, tra l’altro, la coerenza con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, e precisando che la diminuzione dei debiti nello stato patrimoniale, correlata alla componente positiva di reddito di natura straordinaria, è stata giustificata dall’esigenza di non rappresentare nel passivo una posta non (più) costituente debito al momento della chiusura dell’esercizio (in virtù dell’avvenuta cancellazione e contestuale riassegnazione agli esercizi futuri).

La Sezione, anche tenuto conto che, come riferito dall’Amministrazione, la successiva riassegnazione comporterà l’iscrizione di un costo nella gestione ordinaria negli esercizi di imputazione, a contropartita del (ri)sorgere del relativo debito, ritiene non superato il rilievo formulato nella Relazione di verifica, in considerazione della non appropriata rappresentazione contabile del fatto gestionale sottostante, sia per la necessità di permanenza, nel passivo patrimoniale, di una obbligazione giuridica vincolante per l’Ente, quand’anche non esigibile per l’esercizio considerato, sia per la garanzia di continuità dei risultati economici di esercizio.

La Regione, ad ogni modo, dichiara la propria disponibilità allo studio di una soluzione contabile che tenga conto delle manifestate perplessità.

La medesima Direzione, per ciò che concerne il riaccertamento straordinario e le relative criticità evidenziate dalla Sezione, riporta le difficoltà incontrate nel completamento della revisione delle partite contabili afferenti ai vari Assessorati, nonostante il lungo lasso di tempo intercorso dall’entrata in vigore dell’armonizzazione, anche a causa della necessità di sottoporre a vaglio prettamente contabile le valutazioni, più spiccatamente gestionali, svolte dai competenti Centri di spesa. In particolare, dichiara l’impegno

dell'Amministrazione a un'approfondita revisione, come accennato, della spesa regionale, anche con la creazione di apposita "cabina di regia", che consenta di individuare quali interventi possono essere defianziati e riprogrammati in maniera più efficiente.

Il Direttore generale della Sanità illustra i risparmi di spesa del Servizio sanitario regionale raggiunti nell'esercizio considerato e l'andamento del disavanzo sanitario, aspetti, entrambi, sui quali la Sezione si riserva il successivo e definitivo controllo, anche tenuto conto della riferita imminente approvazione del bilancio di esercizio dell'Azienda ospedaliera di Sassari (per il quale, è intervenuta *medio tempore* l'adozione del relativo progetto con delibera del Direttore generale n. 979 del 9 dicembre 2019), l'ultima a dover chiudere tale atto gestionale, il che consentirà una visione completa dei risultati di esercizio per il 2018, ripianati con le varie delibere di Giunta regionale e con l'ultima variazione di bilancio.

Il CRP ribadisce quanto comunicato in sede istruttoria in merito, da un lato, alle peculiarità della disciplina che governa le risorse comunitarie affidate alla propria gestione e ai relativi vincoli procedurali che determinano uno sfasamento rispetto alla rendicontazione regionale e, dall'altro, alle difficoltà affrontate dai soggetti attuatori, in particolare dagli enti locali, nella gestione dei fondi in questione, a causa di una non sempre sufficiente competenza, alla quale si sta cercando di ovviare con il rafforzamento dell'assistenza tecnica (finanziata, anch'essa, dalle risorse dei vari progetti).

Infine, per ciò che concerne i rilievi formulati dalla Sezione sulle "gestioni fuori bilancio", tra le quali quelle intestate alla SFIRS per gli Strumenti d'Ingegneria Finanziaria (SIF), la Direzione generale dei Servizi finanziari comunica che si sta approntando uno studio per la mappatura di tutti siffatti fondi in capo ai vari Assessorati competenti, al quale seguirà l'individuazione di una soluzione normativa che consenta di ovviare alle segnalate criticità.

1 LA PROGRAMMAZIONE FINANZIARIA E IL BILANCIO DI PREVISIONE

La legge 31 dicembre 2009, n. 196, avente a oggetto la *“Legge di contabilità e finanza pubblica”*, al fine di garantire la piena integrazione tra il ciclo di programmazione nazionale e quello europeo, prevede che tutte le amministrazioni pubbliche devono conformare l’impostazione delle previsioni di entrata e di spesa al metodo della programmazione, come chiarito dal principio contabile n. 4, All. 4/1, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante le *“Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42”*.

Con la D.G.R. n. 48/3 del 17 ottobre 2017 la Giunta regionale ha approvato la proposta di bilancio triennale 2018-2020, la proposta di legge di stabilità per l’anno 2018, nonché il documento di economia e finanza regionale (DEFER), ovvero i principali strumenti della programmazione regionale (punto n. 4, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011).

La proposta di bilancio presentata dalla Giunta contiene i seguenti allegati:

- a) il prospetto delle entrate di bilancio per titoli e tipologie per ciascuno degli anni considerati nel bilancio triennale (allegato 1);
- b) il riepilogo generale delle entrate per titoli per ciascuno degli anni considerati nel bilancio triennale (allegato 2);
- c) il prospetto delle spese di bilancio per missioni, programmi e titoli per ciascuno degli anni considerati nel bilancio triennale (allegato 3);
- d) i prospetti recanti i riepiloghi generali delle spese, rispettivamente per titoli e per missioni, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio triennale (allegati 4 e 5);
- e) il quadro generale riassuntivo delle entrate (per titoli) e delle spese (per titoli) (allegato 6);
- f) il prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio per ciascuno degli anni considerati nel bilancio triennale (allegato 7);
- g) il prospetto dimostrativo degli equilibri di finanza pubblica per ciascuno degli anni considerati nel bilancio triennale (allegato 8);

- h) il prospetto esplicativo del risultato di amministrazione presunto (allegato 9);
- i) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato (allegato 10/a-b-c);
- j) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità (allegato 11/a-b-c);
- k) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento (allegato 12);
- l) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie (allegato 13);
- m) l'elenco della tipologia di spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese impreviste (allegato 14);
- n) la nota integrativa (allegato 15) completa delle indicazioni richieste dall'art. 11 comma 5 del D.lgs.n. 118/2011 e s.m.i. e dal punto 9.11 del principio contabile applicato (all.4/1 del D.lgs.n. 118/2011 e s.m.i.).

Le risultanze del rendiconto, come si vedrà d'appresso (v. analisi delle entrate e delle spese di competenza), indicano che **la capacità di programmazione e la capacità di spesa della Regione, i cui dati di sintesi si attestano su valori in linea con quelli del precedente esercizio, scontano, tutt'ora, delle difficoltà.**

In questo senso, anche il Presidente della Regione, nella sua Relazione sul rendiconto 2018, riferisce della necessità di azioni per il miglioramento delle procedure di programmazione e di efficacia della spesa del bilancio regionale e per il superamento delle criticità rilevate nelle varie fasi di programmazione e gestione della spesa e dell'entrata.

Nello stesso documento (D.G.R. n. 48/3 del 17 ottobre 2017) si sottolinea come **le risorse comunitarie risultino allocate unitariamente in apposito fondo, gestito dall'Assessorato della Programmazione, cui spetta la successiva suddivisione, in collaborazione con le Autorità di gestione dei tre fondi di rispettiva competenza**, ovvero il Centro regionale di programmazione per il FESR, la Direzione generale dell'Assessorato del Lavoro per il FSE e la Direzione generale dell'Assessorato dell'Agricoltura per il FEASR.

1.1 Il documento di economia e finanza regionale (DEFR)

Il DEFR, previsto dall'art. 36, comma 3, del D.Lgs. 118/2011, definisce gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione (principio contabile n. 5.1, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011).

Il DEFR ha le seguenti finalità:

- rappresentare il quadro di riferimento per la definizione dei programmi da realizzare all'interno delle singole missioni e per la quantificazione delle risorse disponibili per il finanziamento degli stessi;
- orientare le successive deliberazioni del Consiglio e della Giunta;
- costituire il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi all'interno delle missioni e alla relazione al rendiconto di gestione.

Il DEFR della Regione autonoma della Sardegna per il 2018, è stato approvato dalla Giunta regionale con la già citata D.G.R. n. 48/3 del 17 ottobre 2017 e trasmesso al Consiglio regionale in data 20 ottobre 2017, approvato dalla Terza Commissione il 22 novembre 2017 e approvato in Aula il 14 dicembre 2017 con la Risoluzione consiliare n. 13/11¹.

L'atto di base della programmazione regionale, al cui contenuto dovrebbero essere orientati i documenti contabili previsionali dell'ente non ha rispettato, pertanto, la **tempistica** prevista dal D.Lgs. 118/2011 (30 giugno di ciascun anno per la presentazione del DEFR al Consiglio da parte della Giunta regionale).

Inoltre, **non risulta la presentazione della Nota di aggiornamento del DEFR**, anch'essa prevista dallo stesso D.lgs. 118/2011.

Il DEFR deve essere elaborato sulla base dei contenuti indicati dal principio contabile applicato della programmazione, di cui al D.Lgs. 118/2011, per cui esso *“Descrive gli scenari economico-finanziari internazionali, nazionali e regionali, le politiche da adottare, gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, tenendo conto degli obiettivi di finanza pubblica, ed espone il quadro finanziario unitario regionale di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi, della*

¹ Il DEFR 2017 venne trasmesso dalla Giunta al Consiglio regionale il 13 gennaio 2017, approvato dalla Terza Commissione consiliare il 21 febbraio 2017 e approvato in Aula il 28 marzo 2017 con la risoluzione n. 10/9.

programmazione unitaria regionale, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento”.

Tale documento è articolato su due sezioni: la prima comprende l’analisi del contesto economico, le considerazioni in merito al processo di armonizzazione e valutabilità dei programmi e del bilancio, la descrizione degli obiettivi per missioni e programmi; la seconda sezione comprende l’analisi della manovra finanziaria della Regione.

Nel DEFR 2018 si illustrano, in primo luogo, *“I risultati raggiunti con l’adozione delle politiche di intervento attivo sull’economia attuate dalla Giunta sin dal suo insediamento”*, compendiate nell’aumento del PIL e nella diminuzione del tasso di disoccupazione.

Ancora, tale atto pone l’accento sulle opportunità offerte alle aziende *“high-tech”*, con particolare riguardo alla nascita e allo sviluppo di *start-up* innovative, sulla crescita del settore turistico e sull’incremento delle esportazioni.

Nel documento si sottolineano, quali priorità della Regione, la lotta alla disoccupazione e alla povertà. Particolare evidenza viene data alla riforma del settore sanitario (che da solo assorbe oltre il 50% delle risorse regionali) e all’attuazione del Piano di rientro che prevede un azzeramento del relativo disavanzo nel triennio.

Per quanto concerne le entrate, si ripropone il tema del confronto con il Governo in merito alla richiesta di una riduzione degli accantonamenti imposti al bilancio regionale.

Le spese regionali, invece, risultano principalmente orientate su lavoro, politiche sociali, tutela della salute, cultura, istruzione e università, turismo, ambiente.

Nella Sezione I del DEFR viene illustrato il contesto economico regionale, con i valori del PIL, del fatturato delle imprese e dei *trend* economici, basati, in primo luogo, sui dati forniti dalla Banca d’Italia e dalle Camere di commercio. Viene descritta, inoltre, la situazione dei vari settori produttivi, dell’*export* e dell’occupazione nell’Isola e le problematiche concernenti il calo demografico, l’istruzione e l’esclusione sociale.

Segue un raffronto con le altre regioni dell’UE, basato sull’indice di competitività regionale pubblicato dalla CE nel 2017, dal quale si ricava, in estrema sintesi, che *“la Sardegna si colloca al 228° posto su 263 regioni europee (nel 2013 era al 222° posto su 262 regioni)”*, con una capacità

competitiva pari a poco più di un terzo della media UE e a poco più della metà dell'Italia nel complesso.

Nella medesima Sezione sono contenuti anche i riferimenti alla normativa e ai criteri applicativi concernenti il processo di armonizzazione e la valutabilità dei programmi, con l'introduzione della classificazione in Missioni e Programmi in tutti i documenti di programmazione.

Infine, la Sezione I reca la descrizione degli obiettivi per Missioni e Programmi.

La Sezione II del DEFRA dà conto della manovra finanziaria adottata dall'Amministrazione regionale per l'esercizio 2018.

In primo luogo, si afferma che complessivamente le entrate disponibili per la manovra di bilancio nel 2018 ammontano a 7.792 milioni di euro (al netto degli accantonamenti statali) con un aumento, atteso, per il 2018, delle risorse regionali non vincolate (+120 milioni circa di entrate tributarie), un livello immutato di "tiraggio" del mutuo contratto nel 2015 per investimenti in infrastrutture (150 milioni di euro) e una diminuzione dei trasferimenti statali vincolati per spese correnti (da 272 a 250 milioni di euro).

Più precisamente, nel 2018 si prevedeva un gettito fiscale spettante alla Sardegna dalle compartecipazioni ai tributi statali di circa 6.276 milioni di euro (la quota prevalente è gettito IRPEF e IVA, quest'ultima attesa in forte crescita), pari a quasi il 90% di tutte le entrate tributarie regionali che includono anche i tributi propri derivati (700 milioni circa da IRAP e addizionale IRPEF).

Dal documento si rileva, inoltre, che le risorse finanziarie comunitarie e nazionali stanziare per le spese in conto capitale del POR 2014-2020 ammontano a complessivi 227 milioni di euro e le risorse provenienti dal FSC per le spese di investimento a 279 milioni (di cui 161 milioni destinati a finanziare gli ultimi interventi previsti nel programma 2007-2013).

Si afferma, quindi, che, sulla base dei cronoprogrammi aggiornati, nel 2018 sono stati previsti interventi a valere sulla nuova programmazione FSC 2014-2020 per 118 milioni di euro, che diventeranno 119 milioni nel 2019 e 447 milioni nel 2020.

Tabella 1- Quadro riepilogativo delle entrate 2018 e confronto con anni precedenti
(milioni €)

ENTRATE	2018	2017	2016
FR - Tributarie, extratributarie, alienazioni	6.346	6.227	6.161
<i>di cui T. I - Tributi propri e compartecipati</i>	<i>6.276</i>	<i>6.150</i>	<i>6.060</i>
<i>T. III - Entrate extratributarie</i>	<i>65</i>	<i>58</i>	<i>78</i>
<i>T. IV/V - Alienazioni, trasformaz. di capitali, risc. crediti, trasf. c/cap</i>	<i>5</i>	<i>19</i>	<i>23</i>
FR - Mutui (T. VI - Mutui, prestiti)	486	249	651
AS - Trasferimenti correnti (T. II)	250	272	176
AS - Trasferimenti c/capitale (T. IV)	471	674	171
<i>di cui Fondo Sviluppo e Coesione (FSC) 2007-2013</i>	<i>161</i>	<i>249</i>	<i>109</i>
<i>di cui Fondo Sviluppo e Coesione (FSC) 2014-2020</i>	<i>118</i>	<i>241</i>	
<i>di cui cofinanziamento POR 2014-2020</i>	<i>94</i>	<i>85</i>	<i>44</i>
UE - POR 2014-2020 (T. IV)	133	110	71
UE - Trasferimenti correnti (T. II)	106	102	35
Totale	7.792	7.634	7.265
Partite contabili	1.247	1.217	836
Accantonamenti di entrata	684	684	681
Partite di giro e contabili	563	533	155
TOTALE *	9.039	8.851	8.101
FPV E REIMPUTATE	196	451	
TOTALE MANOVRA	9.235	9.302	8.101

Fonte: DEFR 2018

* al netto di FPV e reimputazioni

Un rapido confronto con i dati di bilancio, evidenzia come le entrate previste nel DEFR risultino sottostimate, sia rispetto alle previsioni iniziali, che ammontano a 9.285 milioni di euro, sia nei confronti delle previsioni definitive, pari a poco meno di 11.109 milioni di euro. Naturalmente, l'effettività della capacità previsionale del DEFR necessita di essere raffrontata, a consuntivo, con le risultanze degli accertamenti e degli impegni di competenza (v. *infra*).

Anche i dati risultanti dai DEFR relativi agli esercizi precedenti confermano lo stesso andamento.

Tabella 2 – Entrate confronto DEFR – Previsioni di bilancio

	2016	2017	2018
DEFR	8.240	8.851	9.235
Previsioni iniziali	8.853	9.627	9.285
Previsioni definitive	10.689	10.677	11.109

(valori in milioni di euro)

In proposito, non appare superfluo fare un riferimento al **principio della coerenza di cui ai principi contabili generali contenuti nell'All. 1 del D.Lgs. 118/2011**².

Nel DEFR viene posto l'accento su alcuni aspetti di carattere economico-finanziario-amministrativo che hanno positivamente influito sui conti regionali, quali *“Il trend positivo delle entrate erariali dovuto sia al ciclo economico in ripresa sia alla chiusura della Vertenza Entrate con lo Stato”*, riconducibile (v. *infra*) all'Accordo Stato-Regione sulla finanza pubblica del 2014, che ha permesso alla Sardegna di superare il Patto di stabilità interno e *“di spendere tutte le proprie risorse ed è stato anche propedeutico alla chiusura, dopo 10 anni, delle Norme di attuazione dell'articolo 8 dello Statuto con il pieno riconoscimento delle richieste della Regione, che ha portato 900 milioni di arretrati e un flusso certo di risorse aggiuntive stimato in circa 150 milioni all'anno.”* .

D'altra parte, il DEFR ripropone l'annoso problema degli accantonamenti, per i quali si evidenzia come la Sardegna risulti ancor più penalizzata rispetto alle altre regioni a statuto speciale, dato che *“Il peso degli accantonamenti della Sardegna rispetto alla ricchezza prodotta nella*

² In base al principio della coerenza, di cui all'All. 1 del D.Lgs. 118/2011, punto 10, *“Occorre assicurare un nesso logico e conseguente fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. La coerenza implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi. Il nesso logico infatti deve collegare tutti gli atti contabili preventivi, gestionali e consuntivi, siano essi di carattere strettamente finanziario, o anche economico e patrimoniale, siano essi descrittivi e quantitativi, di indirizzo politico ed amministrativo, di breve o di lungo termine.*

La coerenza interna implica:

- in sede preventiva, che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente;
- in sede di gestione, che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione pluriennale e annuale e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- in sede di rendicontazione, che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.

(..) La coerenza esterna comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica”.

regione è decisamente superiore alle altre regioni a statuto speciale, in particolare rispetto alla Sicilia che è la regione che più si avvicina alla Sardegna per condizione economica.”

Tabella 3 - PIL e accantonamenti. Raffronto tra RSS 2015

PIL e accantonamenti. Raffronto tra RSS. 2015					
Regione	PIL (milioni)	accantonamenti (milioni)	popolazione 2015	PIL pro capite (migliaia)	% accantonamenti / PIL
Prov. Trento	18.606	466	538.223	34,6	2,50
Prov. Bolzano	21.381	477	520.891	41,0	2,23
Sardegna	32.061	682	1.658.138	19,3	2,13
Friuli Venezia Giulia	35.681	685	1.221.218	29,2	1,92
Sicilia	86.759	1.287	5.074.261	17,1	1,48

Fonte: DEFR 2018

Tabella 4 - Accantonamenti vigenti per la Regione Sardegna (milioni di euro)

Riferimenti normativi accantonamenti vigenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Previsi 2018	Note
1 art28 c3 DL201/2011 - art35 c4 DL1/2012 - art4 c11 DL16/2012	160,7	148,5	148,5	148,5	148,5	148,5	148,5	(a)
2 art15 c22 DL95/2012 - art1 c132 L228/2012 - art1 c481 L147/2013	24,6	65,6	82,8	99,5	101,8	101,8	101,8	(a)(b)
3 art16 c3 DL95/2012	83,4	217,4	271,7	285,3	285,3	285,3	285,3	(a)(d)
4 art1 c526 L147/2013 (legge stabilità 2014) - art46 c3 DL66/2014			75,4	51,4	51,4	51,4		
5 art1 c416 L190/2014							51,4	(c)
6 art1 c400 L190/2014 (legge di stabilità 2015)				97,0	97,0	97,0	97,0	(c)
Totale accantonamenti	268,6	431,5	578,4	681,7	684,0	684,0	684,0	

Fonte: DEFR 2018

(a) incostituzionale, sentenza Corte Costituzionale n. 82/2015

(b) incostituzionale, sentenza Corte Costituzionale n. 125/2015

(c) il 2018 è l'ultimo anno di imposizione

(d) incostituzionale, sentenza Corte Costituzionale n. 77/2015

Altro punto evidenziato nel DEFR riguarda il mantenimento a livelli minimi dell'importo delle tasse regionali. In particolare, **per l'IRPEF si sottolinea, per il 2018, il mantenimento del valore minimo di 1,23%**, analogamente solo a Bolzano, Valle D'Aosta e Veneto, mentre tutte le altre regioni hanno applicato percentuali più elevate. Anche l'IRAP resta ferma al

2,93%, mentre la base nazionale è fissata al 3,90 (con azzeramento a favore delle nuove imprese che si insediano in Sardegna per i primi 5 anni di attività).

Infine, nel DEFR 2018 si fa cenno al processo di riorganizzazione degli Enti, agenzie, società controllate e partecipate, avviato dall'esercizio 2015 con la redazione del Piano operativo di razionalizzazione delle società, fino al Piano di revisione straordinaria di cui all'art. 24 del TUSP, con il quale ci si propone di ridurre 91 partecipazioni societarie, dirette ed indirette, a 18 (10 partecipate direttamente e 8 indirettamente, con cessione di 43 partecipazioni, 16 chiusure di procedure di liquidazione e 2 fusioni o incorporazioni) proseguendo *“una politica attiva di spending review imponente, compiuta nell'arco degli ultimi due anni”*, con risparmi stimati in circa 9 milioni e mezzo di euro.

Nei singoli paragrafi saranno esaminate le risultanze a rendiconto delle politiche e degli interventi sopra descritti per l'esercizio 2018.

1.2 La Legge di stabilità regionale

La legge regionale 11 gennaio 2018, n. 1, recante la *“Legge di stabilità 2018”*, emanata in applicazione dell'art. 36, comma 4, del D.Lgs. 118/2011, contiene il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio di previsione ed è disciplinata dal punto 7 del principio applicato concernente la programmazione (All. 4/1 del D.Lgs. 118/2011) il quale stabilisce che con la legge di stabilità si provveda:

- “a. alle variazioni delle aliquote e di tutte le altre misure che incidono sulla determinazione del gettito dei tributi di competenza regionale, con effetto, di norma, dal 1° gennaio dell'anno cui tale determinazione si riferisce;*
- b. al rifinanziamento, per un periodo non superiore a quello considerato dal bilancio di previsione, delle leggi di spesa regionali, con esclusione delle spese obbligatorie e delle spese continuative;*
- c. alla riduzione, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio di previsione, di autorizzazioni legislative di spesa;*
- d. con riferimento alle spese pluriennali disposte dalle leggi regionali, alla rimodulazione delle quote destinate a gravare su ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione e degli esercizi successivi;*

e. alle eventuali autorizzazioni di spesa per interventi la cui realizzazione si protrae oltre il periodo di riferimento del bilancio di previsione altre regolazioni meramente quantitative rinviate alla legge di stabilità dalle leggi vigenti;

f. norme che comportano aumenti di entrata o riduzioni di spesa, restando escluse quelle a carattere ordinamentale ovvero organizzatorio;

g. le norme eventualmente necessarie a garantire l'attuazione del Patto di stabilità interno.

La legge di stabilità trae il riferimento necessario, per la dimostrazione della copertura finanziaria delle autorizzazioni annuali e pluriennali di spesa da essa disposte, dalle previsioni del bilancio a legislazione vigente.”.

L'art. 38, comma 2, del D.Lgs. 118/2011 prevede, inoltre, che *“le leggi regionali che dispongono spese a carattere pluriennale indicano l'ammontare complessivo della spesa, nonché la quota eventualmente a carico del bilancio in corso e degli esercizi successivi. La legge di stabilità regionale può annualmente rimodulare le quote previste per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione e per gli esercizi successivi, nei limiti dell'autorizzazione complessiva di spesa”.*

Come già rilevato in occasione della Relazione sulle leggi di spesa³, si osserva che **la Legge regionale di contabilità⁴ non risulta esattamente coerente con le descritte disposizioni dell'armonizzazione contabile.**

³ Deliberazione della Sezione del controllo per la Regione Sardegna n. 31/2019/RQ del 21 maggio 2019.

⁴ L'art. 4, della L.R. 11/2006 reca ancora il riferimento alla legge finanziaria e ai suoi contenuti. In particolare, assegna alla legge finanziaria le seguenti finalità:

“a) adeguare il bilancio annuale e pluriennale agli obiettivi contenuti nel DAPEF;

b) autorizzare il limite massimo del ricorso al mercato finanziario individuando, in apposita tabella allegata, gli investimenti finanziabili con lo stesso;

c) (...);

d) fissare limiti all'autorizzazione di cui al comma 3 dell'articolo 6, relativamente all'impegnabilità degli stanziamenti successivi al primo anno;

e) determinare, in apposita tabella, la quota da iscrivere nel bilancio di ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale per le leggi di spesa con onere permanente, la cui quantificazione è rinviata alla legge finanziaria;

f) determinare, in apposita tabella, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale, le riduzioni e/o gli incrementi di autorizzazioni legislative di spesa;

g) determinare gli importi dei fondi speciali previsti dall'articolo 25 e le corrispondenti voci di spesa in apposite tabelle;

h) rifinanziare leggi settoriali di spesa della Regione e programmi di opere pubbliche;

i) determinare l'importo complessivo massimo destinato, in ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale, al rinnovo del contratto del personale dipendente dell'Amministrazione regionale e degli enti pubblici strumentali di cui all'articolo 69 della legge regionale 13 novembre 1998, n. 31, e successive modifiche ed integrazioni;

l) fissare autorizzazioni di spesa per nuovi interventi che non richiedano una disciplina organica della materia e sotto il vincolo di coerenza con gli strumenti di programmazione regionale;

m) (...).

1-bis. La legge finanziaria non può contenere:

a) disposizioni che modifichino l'oggetto degli interventi delle leggi di settore e le condizioni degli stessi interventi;

Inoltre, sempre in occasione della citata Relazione sulla copertura delle leggi di spesa, si è potuta osservare **l'assenza nella Relazione tecnica della legge in esame dei criteri di quantificazione e delle variabili considerate nella quantificazione della moltitudine di oneri confluiti nel testo, spesso oggetto di interventi di natura microsettoriale, limitandosi detto documento a fornire una breve descrizione delle finalità dei vari interventi.**

Inoltre, non è dato evincere, né dall'articolato normativo né dalla documentazione di corredo, **l'ascrivibilità dei vari ed eterogenei interventi di spesa previsti alle categorie contenutistiche di cui al menzionato All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, al punto 7, fatta eccezione per l'art. 1 nel quale si afferma che "le autorizzazioni legislative di spesa per le quali si dispone un rifinanziamento, una riduzione o una rimodulazione ai sensi delle lettere b), c) e d) del paragrafo 7 del principio contabile applicato (...), sono determinate, per gli anni 2018-2020, nella misura indicata nelle allegate e corrispondenti tabelle A, B e C".**

Tanto premesso, dalla legge di stabilità regionale 2018 risultano importi da iscrivere in bilancio relativamente a **rifinanziamenti di leggi di spese regionali per un totale di 17,20 milioni di euro nel triennio 2018-2020.**

Si evidenziano, altresì, importi da iscrivere in bilancio relativamente a **riduzioni di autorizzazioni legislative di spese regionali per complessivi -3,30 milioni di euro**, sempre nell'esercizio considerato.

Infine, si rilevano importi da iscrivere in bilancio relativamente a **rimodulazioni di spese disposte da leggi regionali per -22,09 milioni di euro.**

b) norme di organizzazione degli uffici dell'Amministrazione regionale e degli enti e agenzie sottoposti alla sua vigilanza, nonché disposizioni relative allo stato giuridico ed economico del relativo personale dipendente (6).
2. La determinazione delle spese previste da leggi pluriennali recanti oneri valutati di carattere permanente è stabilita dalla legge di bilancio."

Tabella 5 – L.R. 1/2018, rifinanziamenti, rimodulazioni e riduzioni di autorizzazioni di spesa – bilancio di previsione 2018 – 2020*.

	2018	2019	2020
Importi da iscrivere in bilancio relativamente a rifinanziamenti di leggi di spese regionali	17,20	15,45	75,46
Importi da iscrivere in bilancio relativamente a rimodulazioni di spese disposte da leggi regionali	- 3,30	-2,65	-5,63
Importi da iscrivere in bilancio relativamente a riduzioni di autorizzazioni legislative di spese regionali	-22,09	-8,72	74,43

Fonte: L.R. 1/2018; valori in milioni di euro

*Lett. b), c) e d), par. 7 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (All. n. 4/1 al D.Lgs. 118/2011).

Tra gli interventi di maggior rilievo previsti dalla Legge di stabilità per il 2018, appare opportuno evidenziare le previsioni di cui all'art. 2, che riporta uno stanziamento, su base triennale, per gli anni dal 2018 – 2020, con una dotazione, rispettivamente, di 127.760.000 euro per il primo anno e di 70.110.000 euro per i due anni successivi, concernente il Programma integrato plurifondo per il lavoro denominato "LavoRas", finalizzato alla ripresa del mercato del lavoro in Sardegna⁵ attraverso un pacchetto di misure di varia natura⁶.

Al fine di dare concreta attuazione al programma, la Giunta regionale ha successivamente emanato una pluralità di deliberazioni⁷.

Ulteriormente, in materia di ambiente e territorio, l'art. 5, comma 8, della legge in esame, determina in 7.860.000 euro (missione 09 - programma 05 - titolo 1) l'autorizzazione di spesa di cui all'art. 3, comma 2, lettera b), punto 2) della legge regionale 14 maggio 2009, n. 1

⁵ V. sito *Internet* istituzionale della Regione Sardegna (<https://lavoras.regione.sardegna.it>).

⁶ Il Programma si compone di un pacchetto di misure per favorire l'occupazione, secondo un approccio definito "globale": finanziamento dei cantieri operativi (23 milioni); cantieri di nuova attuazione (45,2 milioni); incentivi alle imprese per le assunzioni (34 milioni), con prevalenza per quelle stabili; formazione per consentire l'adeguamento delle competenze e migliorare l'occupabilità (13,9 milioni); interventi straordinari per le situazioni di crisi (6,7 milioni); lavoro a chiamata dei soggetti espulsi dal mercato del lavoro (5 milioni); promozione della creazione d'impresa (1,2 milioni).

⁷ D.G.R. n. 8/1 del 20 febbraio 2018, "Programmazione Unitaria 2014/2020. Programma integrato plurifondo per il lavoro "LavoRas". L.R. n. 1/2018, art. 2. Misura "Cantieri di nuova attivazione", D.G.R. n. 11/3 del 2 marzo 2018, "Programmazione Unitaria 2014/2020. Programma integrato plurifondo per il lavoro "LavoRas". L.R. n. 1/2018, art. 2. Misura "Cantieri di nuova attivazione". Approvazione definitiva", D.G.R. n. 11/6 del 2 marzo 2018, "Programmazione Unitaria 2014/2020. Programma integrato plurifondo per il lavoro LavoRas". L.R. n. 1/2018 art. 2. Misura "Politiche attive del Lavoro", D.G.R. n. 15/22 del 27 marzo 2018, "Programmazione Unitaria 2014/2020. Programma integrato plurifondo per il lavoro "LavoRas". L.R. n. 1/2018, art. 2. Misura "Politiche Attive del Lavoro". Approvazione definitiva".

(Legge finanziaria 2009), a rifinanziamento dell'art. 3, comma 1 della legge regionale 13 aprile 2017, n. 5 (Legge di stabilità 2017) finalizzati a *“la manutenzione e la valorizzazione del patrimonio boschivo su terreni che insistano in prossimità di aree interessate da forme gravi di deindustrializzazione, di cave dismesse, di impianti di incenerimento di rifiuti solidi urbani o di produzione di energia da fonte fossile, nonché ricadenti nei comuni che hanno subito rilevante diminuzione degli occupati nel settore della forestale.”*.

Ancora, il comma 31 del medesimo art. 5 prevede la riconferma per i consorzi di bonifica dello stanziamento annuo, pari a 5 milioni di euro (missione 16 - programma 01 - titolo 1 - capitolo SC04.0193), di cui all'art. 31, comma 3, della legge regionale 9 marzo 2015, n. 5 (Legge finanziaria 2015), che ne prevede la destinazione *“all'abbattimento dei costi di funzionamento anche pregressi, diretti ed indiretti, attinenti l'attività istituzionale degli enti”*.

Tra le previsioni di cui all'art. 6 si evidenzia l'autorizzazione di spesa, pari a 2 milioni di euro, per ciascuno degli anni 2018, 2019 e 2020 per *“Aiuti in conto interessi alle PMI per operazioni di credito a breve termine”* (missione 16 - programma 01 - titolo 1), avente a oggetto interventi diretti a favorire l'accesso al credito delle Piccole e Medie Imprese (PMI) operanti nel settore della produzione agricola.

Altri interventi a favore delle imprese agricole sono previsti dal comma 10 dello stesso art. 6, il quale dispone l'assegnazione, per l'esercizio 2018, di risorse nazionali del Patto per la Sardegna FSC e risorse regionali rispettivamente pari a 5.000.000 e 15.000.000 di euro (missione 16 - programma 01 - titolo 1 e titolo 2), per la riduzione dei rischi da calamità naturali e siccità e per compensare i danni causati dagli eventi atmosferici eccezionali verificatisi nel corso dell'anno 2017.

In materia di sanità e assistenza le disposizioni di maggior rilievo, sotto l'aspetto finanziario, contenute nell'art. 7 della Legge di stabilità 2019, riguardano, innanzitutto, la rideterminazione in aumento, da 17.036.000 euro a 19.312.831,26 euro, rispetto a quanto originariamente previsto dall'art. 5 della L.R. n. 5/2017, per il *“Finanziamento delle opere già realizzate nell'ambito della concessione di costruzione e gestione, mediante project financing, dei presidi ospedalieri e distrettuali facenti capo all'ASL n. 3 di Nuoro (missione 13 - programma 05 - titolo 2 - capitolo SC05.0053)”*.

Il comma 16 dello stesso art. 7 prevede poi l'autorizzazione della spesa di 15.034.000 euro annui, a decorrere dall'anno 2018 (missione 13 - programma 03 - titolo 1), a favore

dell'Azienda per la tutela della Salute (ATS), *“Per il finanziamento degli accordi integrativi regionali per la medicina generale, per la pediatria di libera scelta e per l'emergenza sanitaria territoriale.”*.

L'art. 8, al comma 6, prevede l'autorizzazione della spesa di 1.250.000 euro per l'anno 2018 e per gli anni 2019, 2020 e successivi la spesa di 300.000 euro, per promuovere la lingua, la cultura e le espressioni artistiche della tradizione poetica e musicale della Sardegna.

Il comma 8 dello stesso art. 8 prevede una spesa di 1.450.000 euro per l'anno 2018, di 1.050.000 euro per l'anno 2019 e di 700.000 euro per l'anno 2020, per il sostegno e la promozione delle attività teatrali.

Le autorizzazioni di spesa di maggior consistenza, per quanto concerne gli interventi a favore dell'istruzione e della cultura, sono contenute nel comma 9 dell'art. 8, che prevedono uno stanziamento pari a 16.900.000 euro per i progetti di tutela, conservazione e valorizzazione del patrimonio culturale (missione 05 - programma 02 - titolo 1) e 7.700.000 euro per i progetti per le biblioteche e gli archivi storici di enti locali (missione 05 - programma 02 - titolo 1).

L'art. 9, recante *“Interventi a favore delle attività sportive”*, autorizza interventi per complessivi 1.625.000 euro, di cui 1 milione a favore delle associazioni e società sportive per la partecipazione ai campionati di calcio.

1.3 Il Bilancio di previsione 2018-2020

Il bilancio di previsione finanziario, ai sensi del punto 9.1, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, è il documento nel quale vengono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria riferite a ciascun esercizio compreso nell'arco temporale considerato nel Documento di programmazione dell'ente (DEFR).

Ai sensi degli artt. 10 e 11 del menzionato decreto sull'armonizzazione contabile, il bilancio di previsione finanziario ha carattere autorizzatorio, è redatto per almeno tre esercizi e secondo lo schema di cui all'All. 9 del D.Lgs. 118/2011.

Il documento oggetto di esame, inoltre, secondo le indicazioni degli artt. 12, 13, 14 e 15, D.Lgs. 118/2011, presenta una classificazione delle **entrate per titoli (fonte di provenienza)**

e tipologie (natura delle entrate), che costituiscono l'unità di voto consiliare, e delle spese per missioni (funzioni principali e obiettivi strategici), programmi (aggregati omogenei di attività per il perseguimento degli obiettivi), che costituiscono l'unità di voto consiliare, e, infine, in titoli (articolazione secondo la natura economica della spesa).

Il disegno di legge di bilancio deve essere presentato al Consiglio regionale, che esercita la funzione politico amministrativa di indirizzo e controllo attraverso l'approvazione del bilancio autorizzatorio per missioni e programmi e titoli e la ripartizione delle risorse disponibili tra le funzioni e i programmi, entro il 31 ottobre dell'anno anteriore a quello di riferimento, contestualmente al disegno di legge di stabilità regionale, per essere approvato entro il 31 dicembre.

Il progetto di legge del bilancio di previsione 2018-2020 è stato approvato dalla Giunta regionale con deliberazione n. 48/3 del 17 ottobre 2017 e, con la legge regionale n. 2 dell'11 gennaio 2018, dal Consiglio regionale.

Si osserva che l'entrata in vigore della L.R. 2/2018 è stabilita a decorrere dal giorno della sua pubblicazione sul BURAS, avvenuta il 12 gennaio 2018, *“ con gli effetti finanziari a decorrere dal 1° gennaio 2018”* (art. 4).

Tale retroattività non appare coerente con il dettato dell'art. 43, comma 2, D.Lgs. 118/2011, in base al quale, se il bilancio di previsione non è approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente, fino all'entrata in vigore della legge di bilancio, si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria.

La gestione provvisoria, ai sensi del punto 8.3 dell'All. 4/2, D.Lgs. 118/2011, è consentita (anche) nel caso in cui il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre dell'esercizio precedente e il Consiglio regionale non abbia autorizzato con legge l'esercizio provvisorio. In tale ipotesi, si precisa che la gestione può essere esercitata esclusivamente nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio di previsione approvato.

Inoltre, il successivo punto 8.4 stabilisce che *“La gestione provvisoria è limitata all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, al pagamento delle spese di personale, delle spese relative al finanziamento della sanità per le regioni, di residui passivi, di rate di mutuo, di*

canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente".

La mancata costituzione dell'Organo di revisione regionale ostacola la verifica dell'avvenuto rispetto delle limitazioni descritte seppure per il breve arco temporale considerato.

Il bilancio di esercizio comprende, per l'esercizio 2018, le previsioni in termini di competenza e di cassa e per i due esercizi successivi, 2019 e 2020, le previsioni di competenza.

Il totale delle entrate e delle spese dell'esercizio 2018 è determinato in 9.320.774.326,47 euro in termini di competenza e in 8.892.873.418,93 euro in termini di cassa (art. 1, comma 1, L.R. 2/2018), mentre il totale delle entrate e delle spese previste per il 2019 ammonta a 8.811.515.467,35 euro e a 8.688.429.794,59 euro per l'esercizio 2020.

Con la medesima legge sono approvati (art. 1, comma 2) gli allegati al bilancio di previsione di cui all'art. 11, commi 3 e 5, e all'art. 39, comma 11, del D.Lgs. 118/2011⁸.

Tra tali allegati, ai fini della trasparenza e completezza delle informazioni contenute nel bilancio di previsione, di particolare importanza è la nota integrativa (art. 11, comma 5, D.Lgs. 118/2011⁹).

⁸ L'art. 11, comma 3, del D.Lgs. 118/2011, prescrive che al bilancio di previsione finanziario sono allegati, oltre a quelli previsti dai relativi ordinamenti contabili:

- a) il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
- d) il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento;
- e) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- f) per i soli enti locali, il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione;
- g) la nota integrativa redatta secondo le modalità previste dal comma 5;
- h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

L'art. 39, comma 11, del D.Lgs. 118/2011 prevede che alla legge concernente il bilancio di previsione finanziario sono allegati altresì i seguenti documenti:

- a) l'elenco dei capitoli che riguardano le spese obbligatorie;
- b) l'elenco delle spese che possono essere finanziate con il fondo di riserva per spese imprevedute di cui all'art. 48, comma 1, lettera b).

⁹ Ai sensi dell'art. 11, comma 5, D.Lgs. 118/2011, la nota integrativa deve contenere:

Occorre ricordare, inoltre, che, ai sensi dell'art. 39, comma 10, D.Lgs. 118/2011, *“Contestualmente all'approvazione della legge di bilancio la giunta approva, per ciascun esercizio, la ripartizione delle unità di voto del bilancio in categorie e macroaggregati. Tale ripartizione costituisce il documento tecnico di accompagnamento al bilancio. L'ordinamento contabile disciplina le modalità con cui, contestualmente all'approvazione del documento tecnico di accompagnamento, la Giunta o il Segretario generale, con il bilancio finanziario gestionale, provvede, per ciascun esercizio, a ripartire le categorie e i macroaggregati in capitoli ai fini della gestione e rendicontazione, ed ad assegnare ai dirigenti titolari dei centri di responsabilità amministrativa le risorse necessarie al raggiungimento degli obiettivi individuati per i programmi ed i progetti finanziati nell'ambito dello stato di previsione delle spese”*.

Il risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre 2017 è determinato dall'art. 1, comma 3 della L.R. 2/2018, in - 1.058.565.680,67 euro, come rappresentato nell'allegato contenente il Prospetto esplicativo del risultato presunto di amministrazione. Tale disavanzo presunto, al netto del debito autorizzato e non contratto, pari a 335.688.523,60 euro, ammonta a -722.877.157,07 euro.

-
- a) i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al fondo crediti di dubbia esigibilità, dando illustrazione dei crediti per i quali non è previsto l'accantonamento a tale fondo;
 - b) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
 - c) l'elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
 - d) l'elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
 - e) nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato comprendono anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;
 - f) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
 - g) gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
 - h) l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi bilanci consuntivi sono consultabili nel proprio sito internet fermo restando quanto previsto per gli enti locali dall'art. 172, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267;
 - i) l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;
 - j) altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del bilancio.

Tabella 6 - Bilancio di previsione 2018 – 2020 - Entrate

ENTRATE	Cassa 2018	Competenza 2018	Competenza 2019	Competenza 2020
Fondo di cassa presunto all'inizio del 2018	35.000.000,00			
Utilizzo avanzo presunto di amministrazione		208.910.463,55	202.133.917,80	195.328.029,61
Fondo pluriennale vincolato		35.665.603,33	6.526.610,59	0,00
1 - Entrate correnti di natura tributaria	7.062.675.934,45	6.985.196.870,35	6.936.144.820,65	6.967.371.860,07
2 - Trasferimenti correnti	360.227.758,44	438.792.426,50	325.529.396,41	261.876.207,84
3 - Entrate extra tributarie	156.043.912,14	65.475.172,08	64.246.826,32	62.570.824,27
4 - Entrate in conto capitale	599.318.785,80	743.548.337,52	743.594.545,12	720.634.872,80
5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	162.700.000,00	165.000.000,00	165.000.000,00	165.000.000,00
6 - Accensione Prestiti	450.950.536,47	485.688.523,60	150.000.000,00	150.000.000,00
7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere				
9 - Entrate per conto terzi e partite di giro	65.956.491,63	192.496.929,54	218.339.350,46	165.648.000,00
TOTALE	8.892.873.418,93	9.320.774.326,47	8.811.515.467,35	8.688.429.794,59

Fonte: L.R. 2/2018

Tabella 7 - Bilancio di previsione 2018 – 2020 - Spese

SPESE	Cassa 2018	Competenza 2018	Competenza 2019	Competenza 2020
Disavanzo di amministrazione		367.977.670,79	32.289.147,19	32.289.147,19
1 - Spese correnti	6.948.633.774,17	6.872.741.398,24	6.672.270.643,08	6.531.939.766,35
- di cui fondo pluriennale vincolato		13.210,59	0,00	0,00
2 - Spese in conto capitale	1.294.261.479,37	1.420.819.864,35	1.432.754.408,82	1.492.701.851,44
- di cui fondo pluriennale vincolato		6.513.400,00	0,00	0,00
3 - Spese per incremento attività finanziarie	161.070.755,87	161.100.000,00	161.100.000,00	161.100.000,00
- di cui fondo pluriennale vincolato		0,00	0,00	0,00
4 - Rimborso Prestiti - di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)	305.638.463,55	305.638.463,55	294.761.917,80	304.751.029,6
		208.910.463,55	202.133.917,80	195.328.029,61
5 - Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere				
7 - Uscite per conto terzi e partite di giro	183.268.945,97	192.496.929,54	218.339.350,46	165.648.000,00
TOTALE	8.892.873.418,93	9.320.774.326,47	8.811.515.467,35	8.688.429.794,59

Fonte: L.R. 2/2018

Prima di tutte le spese è **iscritto il disavanzo di amministrazione presunto per un importo pari a 367.977.670,79**, che corrisponde alla sommatoria del disavanzo derivante da debito autorizzato e non contratto, risultante dal rendiconto 2016 approvato con la D.G.R. n. 37/20 del 1° agosto 2017, al netto della effettiva contrazione del debito, pari a 335.688.523,60 euro, e della quota di ripiano annuo del disavanzo derivante da riaccertamento straordinario dei residui, 32.289.147,19.

L'art. 1, comma 5, L.R. 2/2018 stabilisce che l'Amministrazione regionale provvede alla copertura dell'anzidetto disavanzo di amministrazione derivante da debito autorizzato e non contratto per 335.688.523,60 euro mediante ricorso a indebitamento da contrarre solo per effettive esigenze di cassa, ai sensi dell'art. 1, comma 7, della L.R. 5/2016 (Legge di stabilità 2016), oltre che nei limiti dello stanziamento annuo dei relativi oneri finanziari.

Anche per l'esercizio considerato, si rileva che **al bilancio di previsione non è allegata la relazione del Collegio dei revisori dei conti, in quanto tale organo non è stato ancora istituito** (v. *infra*, nel paragrafo dedicato al rendiconto generale dell'esercizio 2018).

La legge di bilancio è stata oggetto di modifiche ad opera di varie leggi regionali, le più rilevanti delle quali sono:

- la legge regionale 20 aprile 2018, n. 11, recante la "*Modifica alle leggi regionali 13 aprile 2017, n. 6 (Bilancio di previsione triennale 2017-2019) e 11 gennaio 2018, n. 2 (Bilancio di previsione triennale 2018-2020)*" prevede la sostituzione del contenuto degli allegati 3, 4, 5, 6, e 7 e la sostituzione del contenuto del punto J e del punto k.2 dell'All. 5 della nota integrativa.

La legge in esame ha apportato al bilancio di previsione le modifiche conseguenti alle indicazioni formulate dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti con la deliberazione n. 28/SEZAUT/2017 QMIG in merito alla contabilizzazione e all'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità ovvero alla ricomprensione nella posta passiva del "*Disavanzo di amministrazione*", la prima da iscrivere in parte spesa, anche della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al Fondo anticipazioni di liquidità, determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell'anticipazione ricevuta.

La Regione, difatti, in occasione della verifica relativa al rendiconto 2017¹⁰, aveva evidenziato che i bilanci di previsione 2017/2019 e 2018/2020 erano stati redatti rispettando gli obiettivi di sterilizzazione e di riduzione annuale del disavanzo, ma non avevano rappresentato distintamente la quota annuale del ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazione di liquidità quale prima voce della spesa del disavanzo di amministrazione, e che la stessa, per mero errore di classificazione, era stata stanziata nel titolo di spesa “*rimborso prestiti*”, in apposito capitolo non impegnabile, destinato a confluire nelle economie di bilancio.

Conseguentemente, la Missione 01 – Programma 03, Titolo IV è stata ridotta della quota annuale del disavanzo da accantonamento al Fondo anticipazioni di liquidità pari alla presunta rata di rimborso annuale dell’anticipazione ricevuta e il disavanzo di amministrazione iscritto tra le spese del bilancio di previsione è stato incrementato in misura corrispondente (per il 2018 di euro 6.776.545,75 euro, per un totale complessivo di 374.754.670,79 euro).

- con la legge regionale 5 novembre 2018, n. 40, recante le “*Disposizioni finanziarie e seconda variazione al bilancio 2018/2020*”, è stata apportata la seconda variazione al bilancio di previsione 2018-2020 per provvedere alle coperture, modificate con la successiva legge regionale n. 48 del 28 dicembre 2018 (Legge di stabilità 2019), dei disavanzi pregressi del Servizio sanitario regionale (v. *infra* in argomento).

- la legge regionale 8 novembre 2018, n. 42, reca la terza variazione al bilancio 2018 – 2020, con l’intento, come si legge nella relativa proposta di legge, “*di incrementare gli stanziamenti di entrata e spesa successivamente al riversamento da parte del Consiglio regionale nelle entrate del bilancio dell’amministrazione regionale di quota parte dell’avanzo libero del proprio rendiconto 2017. Sono state inoltre effettuate ulteriori variazioni compensative nella spesa al fine di adeguare il bilancio regionale alle esigenze di spesa emerse nel corso della gestione*”.

¹⁰ Con nota protocollo n. 16123 del 21 maggio 2018.

1.3.1 Il rispetto degli equilibri di bilancio

L'art. 40, comma 1, del D.Lgs. 118/2011 prescrive l'approvazione del bilancio di previsione in **pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione.**

La disposizione in esame prevede che il bilancio di previsione deve garantire, altresì, un **fondo di cassa finale non negativo.**

Inoltre, la norma in commento impone il rispetto, per le previsioni di competenza, dell'**equilibrio corrente**, per cui le spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie¹¹, alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, non possono essere complessivamente superiori alle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata, ai contributi destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente, salvo le eccezioni tassativamente indicate nel principio applicato alla contabilità finanziaria necessarie a garantire elementi di flessibilità degli equilibri di bilancio ai fini del rispetto del principio dell'integrità.

Ai sensi del punto 9.10, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, all'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in conto capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie.

Si aggiunge che nelle more dell'applicazione del capo IV della legge 24 dicembre 2012, n. 243, il totale delle spese di cui si autorizza l'impegno può essere superiore al totale delle entrate che si prevede di accertare nel medesimo esercizio, purché il relativo disavanzo sia

¹¹ Ai sensi del punto 9.10, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, "l'equilibrio delle partite finanziarie, determinato dalle operazioni di acquisto/alienazione di titoli obbligazionari e di concessione/riscossione crediti, a seguito dell'adozione del cd. principio della competenza finanziaria potenziata non è più automaticamente garantito. Nel caso di concessioni di crediti o altri incrementi delle attività finanziarie di importo superiore rispetto alle riduzioni di attività finanziarie esigibili nel medesimo esercizio, il saldo negativo deve essere finanziato da risorse correnti. Pertanto, il saldo negativo delle partite finanziarie concorre all'equilibrio di parte corrente. Invece, l'eventuale saldo positivo delle attività finanziarie, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti, determinando, per la quota destinata agli investimenti, necessariamente un saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente. Considerato che le concessioni crediti degli enti locali sono costituite solo da anticipazioni di liquidità che, per loro natura sono chiuse entro l'anno, il problema dell'equilibrio delle partite finanziarie riguarda soprattutto le regioni che concedono crediti per finanziare investimenti, il cui prospetto degli equilibri dedica un'apposita sezione anche alle partite finanziarie. In occasione di variazioni di bilancio che modificano la previsione del margine corrente è possibile variare anche il prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione, al fine di consentire le attestazioni di copertura finanziaria di provvedimenti che comportano impegni per investimenti".

coperto da mutui e altre forme di indebitamento autorizzati con la legge di approvazione del bilancio nei limiti di cui all'art. 62 del D.Lgs. 118/2011, fermo restando che *“A decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.”* (art. 40, comma 2, del D.Lgs. 118/2011).

Occorre considerare, inoltre, che con l'art. 1, comma 937, L. 145/2018, è stato inserito il comma 2-bis al medesimo art. 40, il quale prevede che *“a decorrere dall'esercizio 2018, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano che nell'ultimo anno hanno registrato valori degli indicatori annuali di tempestività dei pagamenti, calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, rispettosi dei termini di pagamento di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, possono autorizzare spese di investimento la cui copertura sia costituita da debito da contrarre solo per far fronte a esigenze effettive di cassa. L'eventuale disavanzo di amministrazione per la mancata contrazione del debito può essere coperto nell'esercizio successivo con il ricorso al debito, da contrarre solo per far fronte a effettive esigenze di cassa”*.

Come precisato dal punto 9.10, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, l'ente territoriale deve garantire in sede previsionale anche **l'equilibrio in conto capitale**, in termini di competenza finanziaria, che si realizza se le spese di investimento non superano tutte le risorse acquisite per il loro finanziamento, costituite dalle entrate in conto capitale, dall'accensione di prestiti, dal fondo pluriennale vincolato in c/capitale, dall'utilizzo dell'avanzo di competenza in c/capitale e dalle risorse di parte corrente destinate agli investimenti dalla legge o dai principi contabili.

L'equilibrio di bilancio, come sopra definito, deve permanere ed essere verificato anche in sede di assestamento e di rendiconto, ai sensi degli artt. 50 e 63 del D.Lgs. 118/2011.

Tanto premesso, l'All. 7 al bilancio di previsione 2018/2020, redatto secondo lo schema di cui all'All. 9 al D.Lgs. 118/2011, contiene il **prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio per ciascuno degli esercizi in cui è articolato**.

L'equilibrio di parte corrente evidenzia un saldo di euro 371.648.471,70 che compensa il corrispondente disavanzo di parte capitale.

Tabella 8 - Prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio - Bilancio di previsione 2018/2020

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMP. 2018	COMP. 2019	COMP. 2020
Utilizzo risultato di amministrazione presunto per il finanziamento di spese correnti e il rimborso di prestiti	(+)	208.910.463,55	202.133.917,80	195.328.029,61
Ripiano disavanzo presunto di amministrazione esercizio precedente	(-)	32.289.147,19	32.289.147,19	32.289.147,19
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	57.786,15	13.210,59	0,00
Entrate titoli 1-2-3	(+)	7.489.464.468,93	7.325.921.043,38	7.291.818.892,18
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	1.303.362,05	3.204.637,18	1.430.000,00
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	0,00	0,00	0,00
Spese correnti	(-)	6.872.741.398,24	6.672.270.643,08	6.531.939.766,35
- di cui Fondo pluriennale vincolato		13.210,59	0,00	0,00
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	117.418.600,00	259.182.937,00	152.738.277,14
Variazioni di attività finanziarie (se negativo)	(-)	0,00	0,00	0,00
Rimborso prestiti	(-)	305.638.463,55	294.761.917,80	304.751.029,61
- di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)		208.910.463,55	202.133.917,80	195.328.029,61
- di cui per estinzione anticipata di prestiti		0,00	0,00	0,00
A) Equilibrio di parte corrente		371.648.471,70	272.768.163,88	466.858.701,50
Utilizzo risultato presunto di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento	(+)	0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	35.607.817,18	6.513.400,00	0,00
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)	743.548.337,52	743.594.545,12	720.634.872,80
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate per accensioni di prestiti (Titolo 6)	(+)	485.688.523,60	150.000.000,00	150.000.000,00
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni				
Pubbliche	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	0,00	0,00	0,00

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMP. 2018	COMP. 2019	COMP. 2020
Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	1.303.362,05	3.204.637,18	1.430.000,00
Spese in conto capitale	(-)	1.420.819.864,35	1.432.754.408,82	1.492.701.851,44
- di cui Fondo pluriennale vincolato		6.513.400,00	0,00	0,00
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	117.418.600,00	259.182.937,00	152.738.277,14
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizione di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)	0,00	0,00	0,00
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto (presunto)	(-)	335.688.523,60	0,00	0,00
Variazioni di attività finanziarie (se positivo)	(+)	3.900.000,00	3.900.000,00	3.900.000,00
B) Equilibrio di parte capitale		-371.648.471,70	-272.768.163,88	-466.858.701,50
Utilizzo risultato presunto di amministrazione al finanziamento di attività finanziarie	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate Titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)	165.000.000,00	165.000.000,00	165.000.000,00
Spese Titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)	161.100.000,00	161.100.000,00	161.100.000,00
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)	0,00	0,00	0,00
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizione di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
C) Variazioni attività finanziaria		3.900.000,00	3.900.000,00	3.900.000,00
EQUILIBRIO FINALE (D=A+B)		0,00	0,00	0,00
Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali				
A) Equilibrio di parte corrente		371.648.471,70	272.768.163,88	466.858.701,50
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti e il rimborso di prestiti (H)	(-)	0,00	0,00	0,00
Equilibrio di parte corrente ai fine della copertura degli investimenti pluriennali		371.648.471,70	272.768.163,88	466.858.701,50

Fonte: Allegato n. 7 al Bilancio di previsione 2018-2020

Tale prospetto è stato modificato con la cennata L.R. 11/2018 al fine di accogliere le descritte indicazioni della Sezione delle autonomie della Corte dei conti con la deliberazione n. 28/SEZAUT/2017/QMIG sulla contabilizzazione e l'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità (v. *supra*).

Come si evince dal prospetto in analisi, aggiornato nei termini che precedono, **gli equilibri di bilancio risultano rispettati a livello previsionale.**

Tabella 9 - Prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio (sostituito con L.R. 11/2018) - Bilancio di previsione 2018/2020

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMP. 2018	COMP. 2019	COMP. 2020
Utilizzo risultato di amministrazione presunto per il finanziamento di spese correnti e il rimborso di prestiti	(+)	208.910.463,55	202.133.917,80	195.328.029,61
Ripiano disavanzo presunto di amministrazione esercizio precedente	(-)	39.065.692,94	39.095.035,38	39.124.504,87
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	57.786,15	13.210,59	0,00
Entrate titoli 1-2-3	(+)	7.489.464.468,93	7.325.921.043,38	7.291.818.892,18
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	1.303.362,05	3.204.637,18	1.430.000,00
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	0,00	0,00	0,00
Spese correnti	(-)	6.872.741.398,24	6.672.270.643,08	6.531.939.766,35
- di cui Fondo pluriennale vincolato		13.210,59	0,00	0,00
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	117.418.600,00	259.182.937,00	152.738.277,14
Variazioni di attività finanziarie (se negativo)	(-)	0,00	0,00	0,00
Rimborso prestiti	(-)	305.638.463,55	294.761.917,80	304.751.029,61
- di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)		202.133.917,80	195.328.029,61	188.492.671,93
- di cui per estinzione anticipata di prestiti		0,00	0,00	0,00
A) Equilibrio di parte corrente		371.648.471,70	272.768.163,88	466.858.701,50
Utilizzo risultato presunto di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento	(+)	0,00	0,00	0,00
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	35.607.817,18	6.513.400,00	0,00
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)	743.548.337,52	743.594.545,12	720.634.872,80
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate per accensioni di prestiti (Titolo 6)	(+)	485.688.523,60	150.000.000,00	150.000.000,00
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni Pubbliche	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	0,00	0,00	0,00
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	1.303.362,05	3.204.637,18	1.430.000,00
Spese in conto capitale	(-)	1.420.819.864,35	1.432.754.408,82	1.492.701.851,44
- di cui Fondo pluriennale vincolato		6.513.400,00	0,00	0,00
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	117.418.600,00	259.182.937,00	152.738.277,14
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizione di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)	0,00	0,00	0,00
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto (presunto)	(-)	335.688.523,60	0,00	0,00
Variazioni di attività finanziarie (se positivo)	(+)	3.900.000,00	3.900.000,00	3.900.000,00
B) Equilibrio di parte capitale		-371.648.471,70	-272.768.163,88	-466.858.701,50
Utilizzo risultato presunto di amministrazione al finanziamento di attività finanziarie	(+)	0,00	0,00	0,00
Entrate Titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)	165.000.000,00	165.000.000,00	165.000.000,00
Spese Titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)	161.100.000,00	161.100.000,00	161.100.000,00
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)	0,00	0,00	0,00

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMP. 2018	COMP. 2019	COMP. 2020
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizione di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)	0,00	0,00	0,00
C) Variazioni attività finanziaria		3.900.000,00	3.900.000,00	3.900.000,00
EQUILIBRIO FINALE (D=A+B)		0,00	0,00	0,00
Saldo corrente ai fini della copertura degli investimenti pluriennali delle Autonomie speciali				
A) Equilibrio di parte corrente		371.648.471,70	272.768.163,88	466.858.701,50
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese correnti e il rimborso di prestiti (H)	(-)	0,00	0,00	0,00
Equilibrio di parte corrente ai fine della copertura degli investimenti pluriennali		371.648.471,70	272.768.163,88	466.858.701,50

Fonte: All. 12 alla L.R. 11/2018, che sostituisce l'All. 7 alla L.R. 2/2018

1.3.2 Le variazioni di bilancio

Il bilancio regionale (L.R. 2/2018), come accennato, è stato oggetto di molteplici variazioni ai sensi dell'art. 51, commi 1 e 2, del D.Lgs. 118/2011, dedicati, rispettivamente, alle variazioni apportate con legge e a quelle, tassativamente elencate, consentite con atto amministrativo giuntale¹².

Le leggi espressamente emanate al fine di apportare variazioni al bilancio regionale sono le seguenti: legge regionale 23 aprile 2018, n. 12, recante *“Disposizioni finanziarie e in materia di*

¹² La Giunta regionale, nel corso dell'esercizio, ai sensi dell'art. 51, comma 2, D.Lgs. 118/2011, con provvedimento amministrativo, può autorizzare le variazioni del documento tecnico di accompagnamento e le variazioni del bilancio di previsione riguardanti:

- “a) l'istituzione di nuove tipologie di bilancio, per l'iscrizione di entrate derivanti da assegnazioni vincolate a scopi specifici nonché per l'iscrizione delle relative spese, quando queste siano tassativamente regolate dalla legislazione in vigore;
- b) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata;
- c) variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione;
- d) variazioni compensative tra le dotazioni di cassa delle missioni e dei programmi di diverse missioni;
- e) variazioni riguardanti il fondo pluriennale di cui all'art. 3, comma 4;
- f) le variazioni riguardanti l'utilizzo del fondo di riserva per le spese impreviste di cui all'art. 48, lettera b);
- g) le variazioni necessarie per l'utilizzo della quota accantonata del risultato di amministrazione riguardante i residui perenti;
- g-bis) le variazioni che, al fine di ridurre il ricorso a nuovo debito, destinano alla copertura degli investimenti già stanziati in bilancio e finanziati da debito i maggiori accertamenti di entrate del titolo 1 e del titolo 3 rispetto agli stanziamenti di bilancio. Tali variazioni sono consentite solo alle regioni che nell'anno precedente hanno registrato un valore dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, calcolato e pubblicato secondo le modalità stabilite dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 265 del 14 novembre 2014, tenendo conto di quanto disposto dall'articolo 41, comma 2, terzo periodo, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, rispettoso dei termini di pagamento di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231”.

bilancio”, legge regionale 5 novembre 2018, n. 40, recante le “*Disposizioni finanziarie e seconda variazione al bilancio 2018-2020*”, legge regionale 8 novembre 2018, n. 42, avente a oggetto la “*Terza variazione al bilancio 2018-2020*”; inoltre, con la legge regionale 20 aprile 2018, n. 11, è stato sostituito il contenuto degli All. 3, 4, 5, 6, e 7 del bilancio 2018 e dei punti J e k.2 dell’All. 5 della nota integrativa del bilancio 2018.

Occorre aggiungere che diverse leggi regionali sono state approvate, inoltre, ai sensi dell’art. 73, D.Lgs. 118/2011, ai fini del riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio (LL.RR. 13/2018, 36/2018, 37/2018 e 45/2018), con conseguenti variazioni, ai fini della copertura dei relativi oneri, attraverso l’utilizzazione delle disponibilità esistenti sul pertinente capitolo di bilancio o mediante l’introduzione, nello stato di previsione delle entrate, delle spese del bilancio di previsione per gli anni 2017, 2018 e 2019, delle variazioni di bilancio di cui agli allegati alla stessa norma di legge (v. *infra*).

L’esame delle previsioni iniziali e finali di cassa evidenzia uno scostamento complessivo pari al 9,75% in aumento per le entrate e del 14,90%, sempre in aumento, per le spese. Con riguardo alle entrate, tuttavia, si rilevano scostamenti negativi, con previsioni definitive inferiori alle previsioni iniziali, per il Titolo II (-3,65%).

Tabella 10 - Previsioni iniziali e finali di cassa

ENTRATE	Previsioni iniziali di cassa	Previsioni definitive di cassa	Scostamento
Tit. 1	7.062.675.934,45	7.275.577.742,76	3,01%
Tit. 2	360.227.758,44	347.087.503,07	-3,65%
Tit. 3	156.043.912,14	314.586.095,70	101,60%
Tit. 4	599.318.785,80	886.064.579,96	47,85%
Tit. 5	162.700.000,00	212.613.392,83	30,68%
Tit. 6	450.950.536,47	485.688.523,60	7,70%
Tit. 9	65.956.491,63	200.230.512,49	203,58%
Totale cassa	8.857.873.418,93	9.721.848.350,41	9,75%
SPESE	Previsioni iniziali di cassa	Previsioni definitive di cassa	Scostamento
Tit. 1	6.948.633.774,17	8.187.544.488,64	17,83%
Tit. 2	1.294.261.479,37	1.357.232.400,73	4,87%
Tit. 3	161.070.755,87	163.360.000,00	1,42%
Tit. 4	298.861.917,80	298.861.917,80	0,00%
Tit. 7	183.268.945,97	202.710.943,44	10,61%
Totale cassa	8.886.096.873,18	10.209.709.750,61	14,90%

Tra le previsioni iniziali e finali dei titoli d'entrata si rileva uno scostamento, in termini percentuali, del 6,19%, contro il 3,48% del 2017, mentre, se si tiene conto del dato complessivo, comprendente anche la quota dell'avanzo di amministrazione e il FPV, la differenza tra previsioni iniziali e finali risulta pari al 19,18%.

Analizzando le variazioni per titoli d'entrata, non risultano differenze significative tra le previsioni iniziali e finali per il Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa, data la relativa prevedibilità delle entrate correnti e non essendosi verificate variazioni alla pressione fiscale nel periodo considerato.

Lo scostamento risulta assai più marcato per il Titolo II - Trasferimenti correnti (del 33,49%, più elevato rispetto all'esercizio precedente in cui si registrava un aumento delle previsioni finali del 25,14%).

Analogamente a quanto verificatosi nel 2017, la variazione più consistente, in termini percentuali, si registra per il Titolo III - Entrate extra tributarie, per il quale si è passati da una previsione iniziale di 65.475.172,08 euro a previsioni finali per 203.959.925,25 euro, con un incremento percentuale del 211,51%.

Va peraltro aggiunto che, come meglio illustrato più avanti, gli accertamenti di cui al Titolo III presentano maggiori entrate, rispetto alle previsioni finali, pari a 83.811.527,58 euro, per cui si ottiene un rapporto percentuale, fra previsioni iniziali e accertamenti, del 339,51%.

La tabella che segue riporta le variazioni maggiormente significative.

Tabella 11 – Titolo III delle entrate - variazioni di bilancio maggiormente significative

Capitolo	Prev. iniziali	Prev. Finali
EC343.001 Somme rinvenienti dalla cessata gestione liquidatoria dell'ente sardo acquedotti e fognature per rimborso crediti IVA e II.DD - Anni di riferimento dal 1994 al 2004. Rif normativo art. 1 c. 25 della L.R. 23-2017. Rif. cap. Spesa SC07.1038; SC07.1039; SC07.1040	0,00	36.041.367,38
EC343.021 Programmazione Unitaria 2014-2020 - utilizzo delle risorse rese disponibili dagli Strumenti Finanziari di tipo rotativo (Legge regionale n. 18 del 3 agosto 2018, art. 1, comma 6)	0,00	25.000.000,00
EC349.040 Ripartizione regionale del ripiano dello sfondamento dei tetti di spesa farmaceutica ospedaliera e territoriale ai sensi del D.L., n. 179 del 13 novembre 2015. Rif. Cap. spesa SC05.5054	0,00	20.162.679,43
EC361.031 Entrate e recuperi di somme erogate in attuazione degli interventi inclusi nel Piano di Azione Coesione (PAC) Sardegna	0,00	18.073.017,42
EC362.120 Restituzione somme da contabilità speciale Piano di Rinascita	0,00	9.254.488,46
EC343.022 Proventi da risarcimento danni derivanti dall'occupazione e sfruttamento da parte di Enel Produzione SPA delle Centrali Tirso 1 e Tirso 2 di proprietà del demanio regionale (art. 10, comma 2, L.R 5 novembre 2018, n. 40)	0,00	9.007.640,00
EC343.016 Recupero di somme erogate all'Agenzia Sarda per le politiche attive del lavoro (ASPAL)	0,00	7.700.000,00
EC362.021 Recupero di somme erogate su capitoli di spesa della parte corrente del bilancio (art. 1, comma 5 L.R. 3 agosto 2017 n. 18 e art. 1 Legge regionale 7 novembre 2018, n. 42)	0,00	7.000.000,00
EC362.008 Entrate e recuperi vari ed eventuali	0,00	6.655.920,12
EC362.002 Rimborso delle anticipazioni per le spese del personale dipendente e dirigente dell'Amministrazione regionale comandato e in assegnazione temporanea presso altri enti e amministrazioni Rif. Cap. spesa SC01.0150; SC01.0186; SC01.5101	0,00	3.479.000,00

Per quanto concerne il **Titolo IV - Entrate in conto capitale**, si rileva un **incremento percentuale del 19,63% delle previsioni finali rispetto a quelle iniziali**. Si tratta di una variazione significativa che segna un'inversione di tendenza rispetto a quanto registrato nell'esercizio 2017, quando si sono registrate variazioni in diminuzione del 5,10% (-56.200.862,61 euro in termini assoluti).

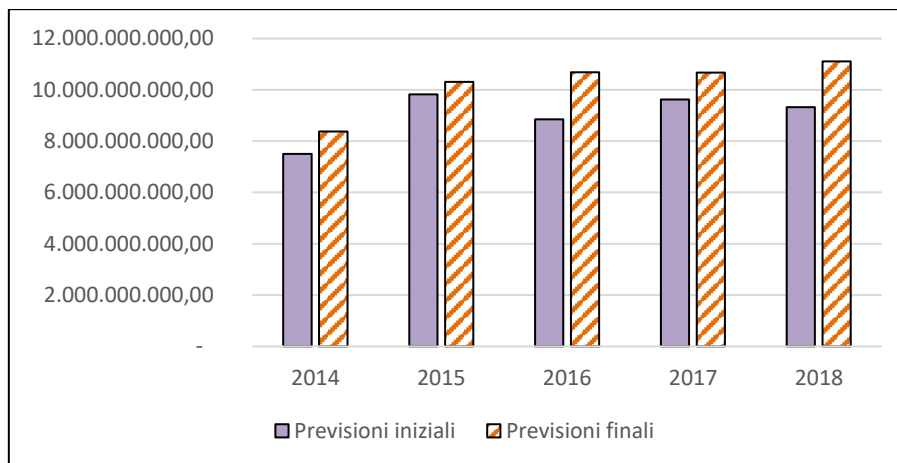
Per quanto concerne i restanti titoli dell'entrata, si rileva un incremento delle previsioni per il Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie, pari al 29,04%, mentre per il Titolo VI - Accensione di prestiti e per il Titolo IX - Entrate per conto terzi e partite di giro, le previsioni finali risultano inferiori alle previsioni iniziali, rispettivamente del 12,07% e del -2,55%.

Nel complesso, si nota una sottostima delle previsioni iniziali di entrata, benché, tuttavia, come si vedrà in prosieguo, il maggiore importo riscontrato nelle previsioni finali trova poi solo parziale conferma negli accertamenti.

Se è vero che l'effetto sui saldi della Regione di tali scostamenti è positivo, occorre considerare che, nel contempo, sono sottratte a una programmazione iniziale, in termini di scelta politica complessiva circa le decisioni di spesa dell'esercizio considerato (che tenga conto, nella selezione delle priorità, di tutte le entrate presumibilmente a disposizione), di una notevole mole di risorse.

Tabella 12 - Entrate - scostamento fra previsioni iniziali e finali - Esercizi 2017 - 2018

		2017	2018
Titolo I Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Previsioni iniziali	6.858.838.725,00	6.985.196.870,35
	Variazioni della competenza	146.235.383,85	146.272.122,32
	Previsioni finali	7.008.542.086,73	7.131.468.992,67
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	2,13%	2,09%
Titolo II Trasferimenti correnti	Previsioni iniziali	381.820.807,82	438.792.426,50
	Variazioni della competenza	96.008.774,86	146.947.877,87
	Previsioni finali	477.829.582,68	585.740.304,37
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	25,14%	33,49%
Titolo III Entrate extratributarie	Previsioni iniziali	70.915.653,07	65.475.172,08
	Variazioni della competenza	143.978.333,35	138.484.753,17
	Previsioni finali	214.893.986,42	203.959.925,25
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	203,03%	211,51%
Titolo IV Entrate in conto capitale	Previsioni iniziali	1.102.194.737,50	743.548.337,52
	Variazioni della competenza	-56.200.862,61	145.990.503,23
	Previsioni finali	1.045.993.874,89	889.538.840,75
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	-5,10%	19,63%
Titolo V Entrate da riduzione di attività finanziarie	Previsioni iniziali	168.220.000,00	165.000.000,00
	Variazioni della competenza	5.924.541,78	47.913.392,83
	Previsioni finali	174.144.541,78	212.913.392,83
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	3,52%	29,04%
Titolo VI Accensione di prestiti	Previsioni iniziali	550.163.167,00	485.688.523,60
	Variazioni della competenza	-61.261.000,00	-58.637.402,24
	Previsioni finali	488.902.167,00	427.051.121,36
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	-11,14%	-12,07%
Titolo IX Entrate per conto terzi e partite di giro	Previsioni iniziali	155.772.000,00	192.496.929,54
	Variazioni della competenza	45.302.550,29	-4.913.005,28
	Previsioni finali	201.074.550,29	187.583.924,26
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	29,08%	-2,55%
TOTALE TITOLI	Previsioni iniziali	9.287.925.090,39	9.076.198.259,59
	Variazioni della competenza	323.455.699,40	562.058.241,90
	Previsioni finali	9.611.380.789,79	9.638.256.501,49
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	3,48%	6,19%
Avanzo di amministrazione	Previsioni iniziali	215.658.000,00	208.910.463,55
	Variazioni della competenza	170.622.913,63	311.979.719,80
	Previsioni finali	386.280.913,63	520.890.183,35
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	79,12%	149,34%
Fondo pluriennale vincolato	Previsioni iniziali	123.295.148,02	35.665.603,33
	Variazioni della competenza	555.762.438,72	913.950.543,14
	Previsioni finali	679.057.586,74	949.616.146,47
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	450,76%	2562,55%
TOTALE ENTRATE	Previsioni iniziali	9.626.878.238,41	9.320.774.326,47
	Variazioni della competenza	1.049.841.051,75	1.787.988.504,84
	Previsioni finali	10.676.719.290,16	11.108.762.831,31
	% Scostamento Prev. finali/Prev. iniziali	10,91%	19,18%

Grafico 2 - Entrate - Confronto previsioni iniziali-finali 2014 - 2018

Le previsioni finali di spesa risultano complessivamente incrementate del 19,18% rispetto alle iscrizioni iniziali.

L'analisi della spesa per titoli evidenzia come la **variazione di maggior rilievo, sia in termini assoluti che in termini percentuali, riguardi il Titolo II - Spese in conto capitale**, per il quale si registra un incremento (da 1.420.819.864,35 euro a 2.588.976.319,61 euro) delle previsioni di spesa dell'82,22% (a fronte di un incremento del 29,67% nel 2017), dovuto principalmente all'incidenza del FPV.

Tabella 13 - Esercizio 2018 - Titolo II - Confronto previsioni iniziali/finali

St. iniziale (comp. +FPV)	St. finale (comp. +FPV)	diff. %
1.420.819.864,35	2.588.976.319,61	82,22%
St. iniziale di cui comp.	St. finale di cui comp.	diff. %
1.414.306.464,35	1.625.623.108,94	14,94%
St. iniziale di cui FPV	St. finale di cui FPV	diff. %
6.513.400,00	963.353.210,67	14690,33%

Per quanto concerne le spese correnti - Titolo I, le variazioni risultano relativamente contenute, in linea con quanto rilevato negli esercizi precedenti.

Le medesime considerazioni valgono per i restanti titoli della spesa.

Deve segnalarsi che per il Titolo IV - Rimborso prestiti e il Titolo VII - Uscite per conto terzi e partite di giro le previsioni finali sono inferiori a quelle iniziali, rispettivamente del 2,84% e del 2,55%.

Tabella 14 – Titoli di spesa - scostamento fra previsioni iniziali e finali - Esercizi 2017 - 2018

		2017	2018
TITOLO I Spese correnti	Previsioni iniziali	6.629.290.059,43	6.872.741.398,24
	Variazioni della competenza	412.199.184,59	437.868.654,86
	Previsioni finali	7.041.489.244,02	7.310.610.053,10
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	6,22%	6,37%
TITOLO II Spese in conto capitale	Previsioni iniziali	1.909.409.641,98	1.420.819.864,35
	Variazioni della competenza	566.517.743,90	1.168.156.455,26
	Previsioni finali	2.475.927.385,88	2.588.976.319,61
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	29,67%	82,22%
Titolo III Spese per incremento attività finanziarie	Previsioni iniziali	171.000.000,00	161.100.000,00
	Variazioni della competenza	0	2.260.000,00
	Previsioni finali	171.000.000,00	163.360.000,00
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	0,00%	1,40%
Titolo IV - Rimborso prestiti	Previsioni iniziali	328.166.000,00	298.861.917,80
	Variazioni della competenza	19.074.572,97	-8.500.000,00
	Previsioni finali	347.240.572,97	290.361.917,80
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	5,81%	-2,84%
Titolo VII - Uscite per conto terzi e partite di giro	Previsioni iniziali	155.772.000,00	192.496.929,54
	Variazioni della competenza	45.302.550,29	-4.913.005,28
	Previsioni finali	201.074.550,29	187.583.924,26
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	29,08%	-2,55%
TOTALE TITOLI	Previsioni iniziali	8.543.406.515,84	8.946.020.109,93
	Variazioni della competenza	1.608.495.543,78	1.594.872.104,84
	Previsioni finali	10.151.902.059,62	10.540.892.214,77
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	18,83%	17,83%
disavanzo di amministrazione	Previsioni iniziali	433.240.537,00	374.754.216,54
	Variazioni della competenza	6.747.000,00	193.116.400,00
	Previsioni finali	439.987.537,00	567.870.616,54
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	1,56%	51,53%
Fondo pluriennale vincolato	Previsioni iniziali	10.126.707,81	6.526.610,59
	Variazioni della competenza	939.489.438,66	999.996.125,38
	Previsioni finali	949.616.146,47	1.006.522.735,97
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	9277,34%	15321,83%
TOTALE USCITE	Previsioni iniziali	8.884.339.515,84	9.320.774.326,47
	Variazioni della competenza	1.804.824.543,78	1.787.988.504,84
	Previsioni finali	10.689.164.059,62	11.108.762.831,31
	% Scost. Prev. finali/Prev. iniziali	20,31%	19,18%

L'analisi delle **variazioni per missione** evidenzia quanto segue.

Si registrano diminuzioni delle previsioni finali rispetto alle previsioni iniziali per la Missione 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione (-1,10%), per la Missione 20 - Fondi e accantonamenti (-30,64%), per la Missione 50 - Debito pubblico (-10,28%) e, infine, per la Missione 99 - Servizi per conto terzi (-2,55%).

La **variazione maggiormente significativa, in termini assoluti, riguarda la Missione 13 - Tutela della salute, per la quale si registra un incremento complessivo di 378.259.625,01 euro, di cui 180.844.120,85 euro per il FPV**. Nell'ambito di tale Missione, l'incremento più rilevante rispetto alle previsioni iniziali (oltre il 200%) riguarda il **cap. SC05.0051**, che prevede stanziamenti finali pari a 189.868.093,07 euro (di cui FPV per 178.446.450,43 euro). Si tratta di assegnazioni statali di cui al FSC (Fondo di Sviluppo e Coesione) 2007-2013 destinati a interventi per la realizzazione, la ristrutturazione e l'ammodernamento di strutture sanitarie. Sempre con riguardo alla Missione 13, si rilevano incrementi pari a 83.748.000,00 euro (+68,36% con una previsione finale di 206.259.400,00 euro) per il cap. SC08.7146, per la copertura dello squilibrio dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario regionale sulla base dell'autorizzazione di cui all'art. 1, comma 1, della L.R. 22/2017 e dell'art. 10, comma 2, della L.R. 40/2018. Ancora in ambito sanitario, deve essere citato il cap. SC05.0010, rubricato *“Somme da ripartire alle aziende sanitarie, anche per le gestioni liquidatorie delle Unità Sanitarie Locali, dei policlinici universitari e dell'INRCA quale concorso della Regione al ripiano dei disavanzi per gli anni decorsi e per l'abbattimento degli ammortamenti non sterilizzati”* (L.R. 32/2016 e art. 10, comma 2, L.R. 40/2018) il cui stanziamento passa da 117.418.600,00 a 193.116.400,00 euro (+ 64,47%).

Per le altre Missioni si registrano incrementi di spesa rispetto alle previsioni iniziali in misura percentuale variabile dall'1,49%, per la Missione 3 - Ordine pubblico e sicurezza, al 183,86%, per la Missione 14 - Sviluppo economico e competitività, per la quale gli stanziamenti finali ammontano a 430.093.490,04 euro (di cui - 32% per il FPV). Si segnalano, ancora, gli incrementi degli stanziamenti di cui ai capitoli SC06.0099, per 61.080.774,75 euro (1.167.527,80 euro iniziali), e SC06.0090, per 51.979.376,87 (0 euro iniziali), concernenti

l'integrazione regionale alla Linea di Attività 6.2.2.c del P.O. FESR 2007-2013 (Asse VI – Obiettivo operativo 6.2.2 “Sostenere i processi di crescita e innovazione del sistema delle imprese”). Un notevole incremento, pari al 177,66%, ha registrato lo stanziamento di cui alla Missione 11 - Soccorso civile, per la quale si segnalano gli stanziamenti definitivi di cui ai capitoli SC08.7612, SC08.7613, SC08.7614, per 14.876.865,25 euro complessivi, inizialmente non previsti, per trasferimenti in conto capitale in favore degli enti locali per interventi connessi all'emergenza legata degli eventi alluvionali del 2013 (D.G.R. n. 13/30 del 13 marzo 2018). La Missione 9 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente, registra incrementi sostanziosi, per cui le previsioni, inizialmente pari a 704.047.908,80 euro (0 euro FPV) si sono assestate sull'importo finale di 1.076.512.799,91 euro (di cui, FPV 281.622.947,73 euro), corrispondente ad un incremento percentuale del 52,90%.

Tabella 15 - Previsioni iniziali e finali di spesa per missione¹³

SPESA Missione	Previsioni iniziali 2018		Previsioni definitive 2018		Var. % Prev. finali/ Prev. iniziali	Variazioni in valore assoluto Prev. finali- Prev. iniziali	FPV Variazioni in valore assoluto Prev. finali- Prev. iniziali
	Competenza	di cui FPV	Competenza	di cui FPV finale			
1	963.674.156,65	0,00	953.048.542,93	18.924.359,82	-1,10%	-10.625.613,72	18.924.359,82
3	4.620.000,00	0,00	4.688.893,93	0,00	1,49%	68.893,93	0,00
4	174.846.353,51	0,00	217.742.638,38	28.180.907,14	24,53%	42.896.284,87	28.180.907,14
5	74.821.194,00	0,00	101.308.907,51	1.226.497,09	35,40%	26.487.713,51	1.226.497,09
6	10.115.171,44	0,00	23.311.260,99	0,00	130,46%	13.196.089,55	0,00
7	55.803.338,27	0,00	68.086.628,30	2.144.184,29	22,01%	12.283.290,03	2.144.184,29
8	63.320.936,56	0,00	129.940.770,00	60.121.165,55	105,21%	66.619.833,44	60.121.165,55
9	704.047.908,80	0,00	1.076.563.309,91	281.622.947,73	52,91%	372.515.401,11	281.622.947,73
10	600.273.709,66	0,00	832.706.381,76	204.685.185,36	38,72%	232.432.672,10	204.685.185,36
11	17.014.317,05	0,00	47.242.530,77	10.196.018,97	177,66%	30.228.213,72	10.196.018,97
12	369.306.635,51	0,00	417.494.001,83	3.962.878,96	13,05%	48.187.366,32	3.962.878,96
13	3.504.642.644,20	6.513.400,00	3.882.902.269,21	187.357.520,85	10,79%	378.259.625,01	180.844.120,85
14	151.515.096,54	0,00	430.093.490,04	137.834.117,26	183,86%	278.578.393,50	137.834.117,26
15	208.091.865,06	0,00	237.943.009,46	3.357.346,32	14,35%	29.851.144,40	3.357.346,32
16	210.062.973,39	0,00	268.986.326,39	15.871.855,02	28,05%	58.923.353,00	15.871.855,02
17	27.340.158,12	13.210,59	68.766.727,76	43.649.620,69	151,52%	41.426.569,64	43.636.410,10
18	1.323.715.430,37	0,00	1.349.440.022,88	5.184.854,37	1,94%	25.724.592,51	5.184.854,37
19	27.107.131,42	0,00	29.606.778,24	2.203.276,55	9,22%	2.499.646,82	2.203.276,55
20	111.499.159,84	0,00	77.330.800,22	0,00	-30,64%	-34.168.359,62	0,00
50	151.705.000,00	0,00	136.105.000,00	0,00	-10,28%	-15.600.000,00	0,00
99	192.496.929,54	0,00	187.583.924,26	0,00	-2,55%	-4.913.005,28	0,00
Totale Missioni	8.946.020.109,93	6.526.610,59	10.540.892.214,77	1.006.522.735,97	17,83%	1.594.872.104,84	999.996.125,38
Dis. di amministr.	374.754.216,54		567.870.616,54		51,53%	193.116.400,00	0,00
Totale spese	9.320.774.326,47		11.108.762.831,31		19,18%	1.787.988.504,84	0,00

¹³ Per facilitare la lettura delle tabelle e dei grafici si riportano le codifiche assegnate alle Missioni dagli schemi di bilancio: 01 Servizi istituzionali, generali e di gestione; 03 Ordine pubblico e sicurezza; 04 Istruzione e diritto allo studio; 05 Tutela e valorizzazione dei beni culturali; 06 Politiche giovanili, sport e tempo libero; 07 Turismo; 08 Assetto del territorio ed edilizia abitativa; 09 Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente; 10 Trasporti e diritto alla mobilità; 11 Soccorso civile; 12 Diritti sociali, politiche sociali e famiglia; 13 Tutela della salute; 14 Sviluppo economico e competitività; 15 Politiche per il lavoro e la formazione professionale; 16 Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca; 17 Energia e diversificazione delle fonti energetiche; 18 Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali; 19 Relazioni Internazionali; 20 Fondi e accantonamenti; 50 Debito pubblico; 99 Servizi per conto terzi.

Tabella 16 - Entrate per Titoli - Previsioni finali - Confronto Esercizi 2017-2018

ENTRATA	Previsioni finali 2017		Previsioni finali 2018		Compe- tenza	Cassa	Variazioni in valore assoluto 2018- 2017	
TITOLO	Competenza	Cassa	Competenza	Cassa	Var. %	Var. %	Competenza	Cassa
					2018/2017	2018/2017		
Fondo Pluriennale Vincolato per spese correnti	35.087.191,51		35.633.106,53		9,57%		3.358.673,81	
Fondo Pluriennale Vincolato per spese in conto capitale	643.970.395,23		913.983.039,94		41,49%		267.199.885,92	
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		59.353.302,11		487.861.400,20		721,96%		428.508.098,09
Avanzo di amministrazione	386.280.913,63	0,00	520.890.183,35		34,85%		134.609.269,72	
Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	7.008.542.086,73	7.234.085.688,11	7.131.468.992,67	7.275.577.742,76	1,75%	0,57%	122.926.905,94	41.492.054,65
Titolo II - Trasferimenti correnti	477.829.582,68	327.814.223,13	585.740.304,37	347.087.503,07	22,58%	5,88%	107.910.721,69	19.273.279,94
Titolo III - Entrate Extratributarie	214.893.986,42	153.761.455,30	203.959.925,25	314.586.095,70	-5,09%	104,59%	-10.934.061,17	160.824.640,40
Titolo IV - Entrate in conto capitale	1.045.993.874,89	616.291.576,16	889.538.840,75	886.064.579,96	-14,96%	43,77%	-156.455.034,14	269.773.003,80
Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie	174.144.541,78	174.144.541,78	212.913.392,83	212.613.392,83	22,26%	22,09%	38.768.851,05	38.468.851,05
Titolo VI - Accensione di prestiti	488.902.167,00	491.017.035,04	427.051.121,36	485.688.523,60	-12,65%	-1,09%	-61.851.045,64	-5.328.511,44
Titolo IX - Entrate per conto terzi e partite di giro	201.074.550,29	179.841.202,46	187.583.924,26	200.230.512,49	-6,71%	11,34%	-13.490.626,03	20.389.310,03
Totale Titoli	9.611.380.789,79	9.176.955.721,98	9.638.256.501,49		0,28%	-100,00%	26.875.711,70	-9.176.955.721,98
Totale entrate	10.676.719.290,16	9.236.309.024,09	11.108.762.831,31	10.209.709.750,61	4,05%	10,54%	432.043.541,15	973.400.726,52

Tabella 17 - Spesa per titoli - Previsioni finali - Confronto Esercizi 2016-2017

SPESA	Previsioni definitive 2017			Previsioni definitive 2018			Var.% 2018/2017		Variazioni in valore assoluto 2018-2017	
	Competenza	di cui FPV finale	Cassa	Competenza	di cui FPV finale	Cassa	Comp etenzza	Cassa	Competenza	Cassa
Titolo I - Spese correnti	7.041.489.244,02	35.633.106,53	7.364.019.559,80	7.310.610.053,10	41.369.525,30	8.187.544.488,64	3,82%	11,18%	269.120.809,08	823.524.928,84
Titolo II - Spese c/capitale	2.475.927.385,88	913.983.039,94	1.361.647.660,44	2.588.976.319,61	963.353.210,67	1.357.232.400,73	4,57%	-0,32%	113.048.933,73	-4.415.259,71
Titolo III - Spese per incremento attività finanziarie	171.000.000,00	0	171.037.930,94	163.360.000,00	1800000	163.360.000,00	-4,47%	-4,49%	-7.640.000,00	-7.677.930,94
Titolo IV - Rimborso prestiti	347.240.572,97	0	139.669.572,97	290.361.917,80		298.861.917,80	-16,38%	113,98%	-56.878.655,17	159.192.344,83
Titolo VII - Uscite per conto terzi e partite di giro	201.074.550,29	0	198.580.997,83	187.583.924,26		202.710.943,44	-6,71%	2,08%	-13.490.626,03	4.129.945,61
Totale Titoli	10.236.731.753,16	949.616.146,47	9.234.955.721,98	10.540.892.214,77	1.006.522.735,97	10.209.709.750,61	2,97%	10,56%	304.160.461,61	974.754.028,63
Disavanzo	439.987.537,00			567.870.616,54			29,07%		127.883.079,54	0,00
Totale spese	10.676.719.290,16	949.616.146,47	9.234.955.721,98	11.108.762.831,31	1.006.522.735,97	10.209.709.750,61	4,05%	10,56%	432.043.541,15	974.754.028,63

Tabella 18 - Spesa per missioni – Previsioni finali – Confronto Esercizi 2017-2018

SPESA	Previsioni finali 2017			Previsioni finali 2018			Comp.	Cassa	Variazioni in valore assoluto 2018-2017	
	Competenza	di cui FPV finale	Cassa	Competenza	di cui FPV finale	Cassa			Var.% 2018/2017	Var.% 2018/2017
1-Servizi istituzionali, generali e di gestione	965.296.172,73	18.788.683,14	645.077.760,65	953.048.542,93	18.924.359,82	913.185.789,25	-1,27%	41,56%	-12.247.629,80	268.108.028,60
3-Ordine pubblico e sicurezza	8.352.005,59	0,00	7.243.545,99	4.688.893,93	0,00	4.872.518,89	-43,86%	-32,73%	-3.663.111,66	-2.371.027,10
4-Istruzione e diritto allo studio	237.046.508,68	28.403.207,14	197.978.423,42	217.742.638,38	28.180.907,14	238.520.024,54	-8,14%	20,48%	-19.303.870,30	40.541.601,12
5-Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	102.507.876,99	1.859.400,00	84.040.966,26	101.308.907,51	1.226.497,09	96.836.873,03	-1,17%	15,23%	-1.198.969,48	12.795.906,77
6-Politiche giovanili, sport e tempo libero	12.766.063,73	0,00	21.192.751,63	23.311.260,99	0,00	23.965.411,02	82,60%	13,08%	10.545.197,26	2.772.659,39
7-Turismo	44.325.545,68	2.329.187,33	56.338.645,30	68.086.628,30	2.144.184,29	56.132.222,89	53,61%	-0,37%	23.761.082,62	-206.422,41
8-Assetto del territorio ed edilizia abitativa	138.382.706,52	41.144.485,48	86.390.216,37	129.940.770,00	60.121.165,55	86.413.940,96	-6,10%	0,03%	-8.441.936,52	23.724,59
9-Sviluppo sostenibile e tutela del	980.719.536,17	275.680.525,19	675.357.265,26	1.076.563.309,91	281.622.947,73	733.180.551,12	9,77%	8,56%	95.843.773,74	57.823.285,86

SPESA	Previsioni finali 2017			Previsioni finali 2018			Comp.	Cassa	Variazioni in valore assoluto 2018-2017		
	MISSIONI	Competenza	di cui FPV finale	Cassa	Competenza	di cui FPV finale	Cassa	Var.% 2018/2017	Var.% 2018/2017	Competenza	Cassa
territorio e dell'ambiente											
10-Trasporti e diritto alla mobilità	774.152.380,85	184.870.490,11	575.516.783,31	832.706.381,76	204.685.185,36	520.470.754,67	7,56%	-9,56%	58.554.000,91	-55.046.028,64	
11-Soccorso civile	36.633.445,26	5.528.573,21	26.703.323,46	47.242.530,77	10.196.018,97	24.989.913,98	28,96%	-6,42%	10.609.085,51	-1.713.409,48	
12-Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	326.134.138,00	721.591,37	364.531.272,36	417.494.001,83	3.962.878,96	356.352.306,16	28,01%	-2,24%	91.359.863,83	-8.178.966,20	
13-Tutela della salute	3.662.160.552,78	156.250.221,43	3.592.803.245,12	3.882.902.269,21	187.357.520,85	3.801.274.923,93	6,03%	5,80%	220.741.716,43	208.471.678,81	
14-Sviluppo economico e competitività	319.252.174,89	150.990.076,24	165.332.088,94	430.093.490,04	137.834.117,26	212.207.751,80	34,72%	28,35%	110.841.315,15	46.875.662,86	
15-Politiche per il lavoro e la formazione professionale	189.977.953,20	7.908.495,89	167.184.008,19	237.943.009,46	3.357.346,32	178.527.719,81	25,25%	6,79%	47.965.056,26	11.343.711,62	
16-Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	305.880.017,38	18.371.532,70	303.590.365,57	268.986.326,39	15.871.855,02	269.403.790,39	-12,06%	-11,26%	-36.893.690,99	-34.186.575,18	
17-Energia e diversificazione delle fonti energetiche	77.082.384,84	44.632.801,04	33.375.840,07	68.766.727,76	43.649.620,69	17.137.057,15	-10,79%	-48,65%	-8.315.657,08	-16.238.782,92	
18-Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	1.377.392.148,49	9.912.854,37	1.342.850.909,67	1.349.440.022,88	5.184.854,37	1.438.875.318,65	-2,03%	7,15%	-27.952.125,61	96.024.408,98	

Parifica del Rendiconto Generale della Regione – Es. 2018

SPESA	Previsioni finali 2017			Previsioni finali 2018			Comp.	Cassa	Variazioni in valore assoluto 2018-2017	
	MISSIONI	Competenza	di cui FPV finale	Cassa	Competenza	di cui FPV finale			Cassa	Var.% 2018/2017
19-Relazioni internazionali	62.867.189,90	2.224.021,83	61.228.991,43	29.606.778,24	2.203.276,55	8.940.503,00	-52,91%	-85,40%	-33.260.411,66	-52.288.488,43
20-Fondi e accantonamenti	227.976.226,33	0	442.886.146,29	77.330.800,22	0,00	874.006.435,93	-66,08%	97,34%	-150.645.426,11	431.120.289,64
50-Debito pubblico	186.752.174,86	0	186.752.174,86	136.105.000,00	0,00	151.705.000,00	-27,12%	-18,77%	-50.647.174,86	-35.047.174,86
99-Servizi per conto terzi	201.074.550,29	0	198.580.997,83	187.583.924,26	0,00	202.710.943,44	-6,71%	2,08%	-13.490.626,03	4.129.945,61
Totale missioni	10.236.731.753,16	949.616.146,47	9.234.955.721,98	10.540.892.214,77	1.006.522.735,97	10.209.709.750,61	2,97%	10,56%	304.160.461,61	974.754.028,63
Disavanzo amm.ne	439.987.537,00			567.870.616,54					127.883.079,54	0,00
	10.676.719.290,16	949.616.146,47	9.234.955.721,98	11.108.762.831,31	1.006.522.735,97	10.209.709.750,61	4,05%	10,56%	432.043.541,15	974.754.028,63

2 IL RENDICONTO GENERALE DELL'ESERCIZIO 2018

Il rendiconto per l'esercizio 2018 è stato approvato dalla Giunta regionale con D.G.R. 19/11 del 23 maggio 2019 e successivamente riapprovato con la D.G.R. n. 22/41 del 20 giugno 2019 con sostituzione degli allegati 3, 18 e 19.

È stato trasmesso alla Sezione regionale di controllo dal Presidente della Regione autonoma della Sardegna, unitamente alla propria relazione, ai sensi dell'art. 1, comma 3 del D.L. 174/2012, con nota dell'11 luglio 2019.

Si rileva che, ad oggi, non risulta ancora istituito il Collegio dei Revisori della Regione Autonoma della Sardegna, ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. e) del D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 148/2011, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente con importanti funzioni di raccordo tra i controlli interni e quelli esterni della Corte dei conti ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

L'art. 19-bis del citato decreto-legge, prevede che la relativa attuazione nelle regioni a statuto speciale avviene nel rispetto dei loro statuti e delle relative norme di attuazione e secondo quanto previsto dall'art. 27 della L. 42/2009¹⁴.

Si ricorda che il Giudice delle Leggi, con la pronuncia n. 198/2012, ha dichiarato la legittimità costituzionale del citato art. 14, comma 1, lett. e) del D.L. 138/2011, che ha introdotto per le regioni un sistema di controllo, basato sul collegamento fra i controlli interni all'ente e quelli esterni della Corte dei conti grazie al "raccordo" fra il Collegio dei Revisori dei conti della Regione e la Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, analogo a quello già previsto per le amministrazioni locali dalla L. 266/2005. In tal senso, la Corte costituzionale evidenzia come la disposizione in esame *"consente alla Corte dei conti, organo dello Stato-ordinamento (sentenze n. 267 del 2006 e n. 29 del 1995), il controllo complessivo della finanza pubblica per tutelare l'unità economica della Repubblica (art. 120 Cost.) ed assicurare, da parte dell'amministrazione controllata, il «riesame» (sentenza n. 179 del 2007) diretto a ripristinare la regolarità amministrativa e*

¹⁴ Che detta norme di coordinamento della finanza delle regioni a statuto speciale e delle province autonome nell'ambito della delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, di cui alla L. 42/2009.

contabile. Al contempo, la disposizione censurata garantisce l'autonomia delle Regioni, stabilendo che i componenti dell'organo di controllo interno debbano possedere speciali requisiti professionali ed essere nominati mediante sorteggio – al di fuori, quindi, dall'influenza della politica –, e che tale organo sia collegato con la Corte dei conti, istituto indipendente dal Governo (art. 100, terzo comma, Cost.). Il collegamento fra controllo interno e controllo esterno assolve anche a una funzione di razionalità nelle verifiche di regolarità e di efficienza sulla gestione delle singole amministrazioni, come risulta, del resto, dalla disciplina della legge n. 20 del 1994, secondo cui «la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge» è accertata dalla Corte dei conti «anche in base all'esito di altri controlli» (Corte cost. 198/2012).

La mancata costituzione di tale Organo, pertanto, ostacola gravemente lo svolgimento delle funzioni della Corte dei conti e priva la Regione medesima di un importante strumento di controllo in funzione di trasparenza e correttezza della propria gestione contabile.

2.1 La vertenza entrate

La disciplina delle entrate della Regione contenuta nell'art. 8 della legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3 (Statuto speciale per la Sardegna) è stata innovata dall'art. 1, comma 834, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007)¹⁵, che ha introdotto un nuovo regime di compartecipazione al gettito erariale a decorrere dal 1° gennaio 2010 (comma 838)

¹⁵ Il comma 834 dell'art. 1 della L. 296/2009, dispone che "L'articolo 8 dello Statuto speciale per la Sardegna, di cui alla legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, e successive modificazioni, è sostituito dal seguente:

"Art. 8. – Le entrate della regione sono costituite:

- a) dai sette decimi del gettito delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche riscosse nel territorio della regione;
- b) dai nove decimi del gettito delle imposte sul bollo, di registro, ipotecarie, sul consumo dell'energia elettrica e delle tasse sulle concessioni governative percepite nel territorio della regione;
- c) dai cinque decimi delle imposte sulle successioni e donazioni riscosse nel territorio della regione;
- d) dai nove decimi dell'imposta di fabbricazione su tutti i prodotti che ne siano gravati, percepita nel territorio della regione;
- e) dai nove decimi della quota fiscale dell'imposta erariale di consumo relativa ai prodotti dei monopoli dei tabacchi consumati nella regione;
- f) dai nove decimi del gettito dell'imposta sul valore aggiunto generata sul territorio regionale da determinare sulla base dei consumi regionali delle famiglie rilevati annualmente dall'ISTAT;
- g) dai canoni per le concessioni idroelettriche;
- h) da imposte e tasse sul turismo e da altri tributi propri che la regione ha facoltà di istituire con legge in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato;
- i) dai redditi derivanti dal proprio patrimonio e dal proprio demanio;
- l) da contributi straordinari dello Stato per particolari piani di opere pubbliche e di trasformazione fondiaria;
- m) dai sette decimi di tutte le entrate erariali, dirette o indirette, comunque denominate, ad eccezione di quelle di spettanza di altri enti pubblici. Nelle entrate spettanti alla regione sono comprese anche quelle che, sebbene relative a fattispecie tributarie maturate nell'ambito regionale, affluiscono, in attuazione di disposizioni legislative o per esigenze amministrative, ad uffici finanziari situati fuori del territorio della regione".

con contestuale assunzione, da parte della Regione, degli oneri finanziari del Servizio sanitario regionale, del trasporto pubblico locale e delle funzioni in materia di continuità territoriale.

Come è noto, all'indomani della novella statutaria si è avviato un contenzioso tra la Regione e lo Stato sulla relativa attuazione, la c.d. *"vertenza entrate"*, sfociato dai tavoli politici ai ricorsi innanzi alla Corte costituzionale, che ha condotto all'emanazione del decreto legislativo 9 giugno 2016, n. 114, recante *"Norme di attuazione dell'articolo 8 dello Statuto speciale della Regione autonoma della Sardegna - legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 3, in materia di entrate erariali regionali"*.

Le nuove norme di attuazione fissano importanti principi, dalla territorialità della spettanza delle entrate in termini estesi (presupposto di imposta perfezionato nel territorio sardo), al riversamento diretto, al divieto di riserva erariale¹⁶, salvo eventi eccezionali e imprevedibili (art. 15, D.Lgs.114/2016).

Si ricorda che l'art. 2 del decreto legislativo in esame rinvia a decreti attuativi del Ministero dell'Economia e delle Finanze, da adottarsi previa intesa con la Regione, la definizione dei tempi, delle procedure e delle modalità *"volti a garantire il riversamento diretto nelle casse regionali del gettito delle entrate erariali"* individuate dall'art. 1, che richiama, per l'appunto, l'elenco di cui all'art. 8 dello Statuto.

Il predetto testo normativo stabilisce, altresì, che nelle more dell'adozione di tali decreti, le quote delle compartecipazioni al gettito erariale sono corrisposte alla Regione secondo le modalità indicate dal medesimo decreto legislativo.

Ad oggi sono stati approvati il D.M. del 23 dicembre 2016 in materia di versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale, forniti o consumati nella Regione Sardegna, e il D.Dir. dell'11 gennaio 2018¹⁷ in materia di compartecipazione al gettito delle ritenute e delle imposte sostitutive dei redditi di capitale.

Risulta tutt'ora in corso di approvazione da parte degli Uffici ministeriali il decreto attuativo relativo al riversamento diretto nelle casse regionali del gettito delle entrate erariali spettanti

¹⁶ Con la riserva, come chiarito in Corte cost. n. 82/215, che "lo Stato, ove sussistano le condizioni previste, sottrae definitivamente all'ente territoriale una quota di compartecipazione al tributo erariale che gli sarebbe spettata, e se ne appropria a tutti gli effetti al fine di soddisfare proprie finalità (ex plurimis, sentenze n. 145 del 2014, n. 97 del 2013 e n. 198 del 1999)". Per le autonomie speciali le riserve possono essere applicate solo nel rispetto dei limiti e requisiti statutari.

¹⁷ Decreto direttoriale del Direttore generale delle finanze e del Ragioniere generale dello Stato, emanato dal MEF.

alla Regione, riscosse dall’Agenzia delle entrate, dagli agenti della riscossione e da qualunque altro soggetto cui esse affluiscono (art. 2 del D.Lgs. 114/2016), come confermato dalla Regione, con nota n. 36565 del 29 ottobre 2019, con la quale si precisa che il testo del citato decreto attuativo è al “*conclusivo esame*”, ma non sono ancora state trasmesse agli Uffici regionali le tabelle numeriche che consentano una valutazione di impatto.

Il nuovo regime di compartecipazione al gettito erariale avrebbe dovuto avere decorrenza il 1° gennaio 2010 ai sensi dell’art. 18 del D.Lgs. 114/2016, in coerenza con il termine di entrata a regime del novellato art. 8 dello Statuto, secondo quanto stabilito dall’art. 1, comma 838 della L. 296/2006 (Legge finanziaria 2007).

Con due decreti del Ministero dell’Economia e delle Finanze, rispettivamente del 21 settembre 2016 e dell’8 maggio 2017, è stato richiesto alla Regione, quale tributo, il versamento di 3.136.759.98 euro per l’anno 2012 e di 2.817.523.18 euro per l’anno 2013 in materia di maggiore gettito della tassa automobilistica da riservare allo Stato.

A seguito dei ricorsi promossi dalla Regione Sardegna nei confronti del Presidente del Consiglio dei ministri, la Corte costituzionale, nel giudizio per conflitto di attribuzione tra enti, con sentenza n. 31 del 22 gennaio 2019, ha annullato i decreti MEF nella parte in cui la Regione autonoma della Sardegna è chiamata a versare le somme ivi indicate entro sessanta giorni dalla pubblicazione del decreto, inutilmente decorsi i quali al loro recupero si provvede mediante corrispondente riduzione delle somme iscritte sui capitoli di pertinenza dello stato di previsione del Ministero dell’Economia e delle finanze. Tanto in ragione sia della prevalenza della fonte statutaria che del principio di successione delle leggi.

La Regione, in conseguenza, avrebbe chiesto allo Stato la restituzione delle riserve sulle tasse auto prelevate per le annualità dal 2010 al 2013, per complessivi euro 12.869.702¹⁸.

Inoltre, sempre riguardo alla decorrenza dal 2010 del nuovo regime delle entrate, il TAR Sardegna, con sentenza n. 194 del 5 marzo 2019, accogliendo il ricorso della Regione n. 244 del 2018, ha annullato l’art. 1 del decreto MEF dell’11 gennaio 2018, recante “*Modalità di attribuzione alla Regione Sardegna della compartecipazione al gettito delle ritenute e delle imposte sostitutive dei redditi di capitale*”, con il quale si disponevano “*le modalità per la determinazione dei criteri di quantificazione del gettito delle ritenute e delle imposte sostitutive sui redditi di capitale individuate dall’art. 7, comma 3, del decreto legislativo 9 giugno 2016, n. 114, applicabili per gli anni 2017 e*

¹⁸ Relazione del Presidente al rendiconto 2018.

successivi” poiché “la disciplina di rango primario stabilisce - inequivocamente e ripetutamente - che il nuovo criterio di calcolo della compartecipazione regionale ai tributi statali, basato sul “maturato”, anziché sul “riscosso”, decorre dall’anno 2010 in poi: così dispongono, senza alcuna eccezione o distinguo, sia l’art. 1, comma 838, della legge n. 296/2006 (...) sia l’art. 18 del d.lgs. n. 114/2016”.

Il maggior gettito spettante per gli anni 2010-2015 è stato quantificato in 384.035.385¹⁹ euro divisi in quattro rate erogabili dal 2016, come confermato dalla Regione con nota n. 36565 del 29 ottobre 2019.

Nel 2018, dunque, è stata riscossa la terza quota annuale di 96.744.696,75 euro. Come riportato dall’Assessorato della Programmazione - Direzione generale dei Servizi finanziari nel “Rating Book 2019”²⁰, “tale quantificazione non comprendeva il maturato dal 2010 al 2016 sui redditi di capitale che la sentenza TAR n. 194/2019 ha definitivamente dichiarato come spettante e la cui quantificazione dovrebbe convenirsi in circa complessivi 78 milioni”.

Come preannunciato nella Relazione del Presidente della Regione allegata al rendiconto 2018, tali maggiori crediti saranno iscritti nel bilancio regionale 2019/2021.

Tabella 19 - Quadro riepilogativo somme da riscuotere al 31.12.2018

RESIDUI ATTIVI PROVENIENZA 2016 AL 31.12.2018					
Capitolo	Descrizione capitolo	Carico residui 1.1.2018 €	Accertato conto residui €	Riscosso conto residui €	Residui finali al 31.12.2018 €
EC121.030	Ritenute redditi di capitale	73.156.782,69	73.156.782,69	36.578.391,35	36.578.391,35
EC121.032	Giochi	33.156.822,72	33.156.822,72	16.578.411,36	16.578.411,36
EC121.032	Giochi	17.139.611,28	17.139.611,28	8.569.805,64	8.569.805,64
EC121.032	Giochi	26.995.000,00	26.995.000,00	13.497.500,00	13.497.500,00
EC121.032	Giochi	31.753.568,00	31.753.568,00	15.876.784,00	15.876.784,00
EC121.035	Riserve matematiche	1.283.834,81	1.283.834,81	1.283.834,81	
EC121.035	Riserve matematiche	7.060.371,00	7.060.371,00	4.359.969,60	2.700.401,41
	Totale	190.545.990,50	190.545.990,50	96.744.696,76	93.801.293,75

Fonte: nota della Regione n. 36565 del 29 ottobre 2019

2.1.1 Il contributo alla finanza pubblica – accantonamenti

Una componente di fondamentale importanza nell’ambito della c.d. “vertenza entrate” è rappresentata dal contenzioso sugli accantonamenti.

¹⁹ Nota MEF n. 137316 del 6 giugno 2018.

²⁰ Pagg. 93-97.

Occorre premettere che l'art. 119 Cost., oltre a riconoscere autonomia finanziaria agli enti territoriali nel rispetto dell'equilibrio dei rispettivi bilanci, stabilisce il principio per cui gli stessi concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea.

Inoltre, il concorso all'equilibrio complessivo del sistema e alla sostenibilità del debito nazionale di tutti gli enti facenti parte della cosiddetta finanza pubblica allargata emerge dagli artt. 81 e 97, primo comma, Cost. (Corte cost. n. 6/2019²¹).

In attuazione dell'art. 119 della Costituzione, la L. 42/2009 *“Delega al Governo in materia di federalismo fiscale”*, prevede, all'art. 27, il concorso delle Regioni a statuto speciale al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica da attuarsi secondo criteri e modalità stabiliti da norme di attuazione dei rispettivi statuti, non ancor emanate.

Come è noto, infatti, il disegno del federalismo fiscale non è stato interamente realizzato.

La Relazione semestrale del 18 gennaio 2018 (ultima approvata) della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, ai sensi dell'art. 3, comma 5 della L. 142/2009, sottolinea la perdurante *“transizione”* del progetto, caratterizzata dalla *“mutevolezza e conseguente provvisorietà dei rapporti finanziari”* foriera di *“incertezza e (...) indeterminatezza delle responsabilità”* con coevo *“maggior peso del coordinamento e della finanza derivata ovvero sia del contrappeso dell'autonomia finanziaria”*.

In tale quadro di *“perdurante provvisorietà”*, il contributo richiesto alle autonomie speciali per il risanamento dei conti pubblici è attuato principalmente²² attraverso le seguenti modalità:

- accantonamenti statali a valere sulle risorse spettanti alla Regione a titolo di quote di compartecipazioni ai tributi erariali;
- assunzioni da parte della Regione di oneri in relazione a funzioni trasferite dallo Stato;
- applicazione, prima, del Patto di stabilità interno variamente modulato, e, successivamente, del c.d. pareggio di bilancio.

²¹ In tale pronuncia, la Corte ribadisce (cfr. sentenze n. 101 del 2018 e 247 del 2017) che l'art. 97, primo comma, Cost., impone, nell'ambito della finanza pubblica allargata, oltre l'equilibrio individuale degli enti che la compongono, anche l'equilibrio complessivo, il quale *“a meno di non voler pregiudicare con una sproporzionata compressione l'autonomia di un singolo ente territoriale – deve essere congruente e coordinato con l'equilibrio della singola componente aggregata se non si vuole compromettere la programmazione e la scansione pluriennale dei particolari obiettivi che compongono la politica della Regione”* (Corte. cost. 6/2019).

²² Oltre alle modifiche all'ordinamento finanziario e ai versamenti diretti a favore dello Stato.

In particolare, per ciò che concerne la prima di tali modalità, nelle more dell'adozione delle norme di attuazione del citato art. 27 della L. 42/2009, l'art. 28, comma 3, del D.L. 201/2011 (convertito con modificazioni dalla L. 214/2011) ha disposto che parte delle risorse spettanti per statuto alle autonomie speciali sia trattenuta, tramite accantonamenti a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali²³, per essere destinate al risanamento della finanza pubblica.

L'importo degli accantonamenti, secondo quanto dispone il comma 3 dell'art. 16 del D.L. 95/2012²⁴, dovrebbe essere stabilito annualmente sulla base di apposito accordo tra le Regioni a statuto speciale in sede di Conferenza permanente per i rapporti con lo Stato e recepito con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze entro il 31 gennaio di ciascun anno.

In caso di mancato accordo, l'accantonamento è effettuato con decreto del Ministero in proporzione alle spese sostenute per i consumi intermedi desunte dal SIOPE.

La Regione Sardegna ha sottoscritto, in data 21 luglio 2014, un Accordo "*in materia di finanza pubblica*" con il Ministro dell'Economia e delle finanze, con il quale sono stati disciplinati alcuni aspetti essenziali dei reciproci rapporti finanziari con lo Stato.

²³ L'art. 28, comma 3, D.L. 201/2011, prevede che "Con le procedure previste dall'articolo 27, della legge 5 maggio 2009, n. 42, le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano assicurano, a decorrere dall'anno 2012, un concorso alla finanza pubblica di euro 860 milioni annui (326). (...) Fino all'emanazione delle norme di attuazione di cui al predetto articolo 27, l'importo complessivo di 920 milioni è accantonato, proporzionalmente alla media degli impegni finali registrata per ciascuna autonomia nel triennio 2007-2009, a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali. (...)".

²⁴ L'art. 16, comma 3, D.L. 95/2012, dispone che "Con le procedure previste dall'articolo 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42, le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e Bolzano assicurano un concorso alla finanza pubblica per l'importo complessivo di 600 milioni di euro per l'anno 2012, 1.200 milioni di euro per l'anno 2013 e 1.500 milioni di euro per l'anno 2014 e 1.575 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015. Fino all'emanazione delle norme di attuazione di cui al predetto articolo 27, l'importo del concorso complessivo di cui al primo periodo del presente comma è annualmente accantonato, a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali, o, previo accordo tra la Regione richiedente, il Ministero per la coesione territoriale e il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti, a valere sulle risorse destinate alla programmazione regionale del Fondo per lo sviluppo e la coesione sulla base di apposito accordo sancito tra le medesime autonomie speciali in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano e recepito con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze entro il 31 gennaio di ciascun anno. In caso di mancato accordo in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, l'accantonamento è effettuato, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare entro il 15 febbraio di ciascun anno, in proporzione alle spese sostenute per consumi intermedi desunte, per l'anno 2011, dal SIOPE. Fino all'emanazione delle norme di attuazione di cui al citato articolo 27, gli obiettivi del patto di stabilità interno delle predette autonomie speciali sono rideterminati tenendo conto degli importi incrementati di 500 milioni di euro annui derivanti dalle predette procedure. In caso di utilizzo delle risorse del Fondo per lo sviluppo e la coesione per le finalità di cui al presente comma, la Regione interessata propone conseguentemente al CIPE per la presa d'atto, la nuova programmazione nel limite delle disponibilità residue, con priorità per il finanziamento di interventi finalizzati alla promozione dello sviluppo in materia di trasporti, di infrastrutture e di investimenti locali."

Le parti hanno definito il livello massimo della spesa regionale per il 2013 (punto 1 dell'Accordo) e concordato l'obiettivo programmatico in termini di livello massimo di spesa per il 2014 (punto 2).

Inoltre, è stato concordato che, dall'anno 2015, alla Regione Sardegna non si applicano il limite di spesa di cui all'art. 1, comma 454²⁵, della L. 228/2012 (Legge di stabilità 2013) e le disposizioni in materia di Patto di stabilità interno, ferme restando quelle in materia di monitoraggio, certificazione e sanzioni di cui all'art. 1, commi 460, 461 e 462 della medesima L. 228/2012, con contestuale impegno della Regione medesima, a decorrere dal 2015, di garantire il pareggio di bilancio come definito dall'art. 9 della L. 243/2012, recante le *“Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione”* (punto 3 e 4 dell'Accordo) e, pertanto, con l'obbligo del conseguimento di un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali ai sensi della L. 243/2012 (con contenimento *“derivato/indiretto”* della spesa sulla base del volume delle entrate ovvero dell'impossibilità di spendere più di quanto si riscuota).

Tali clausole sono state recepite dall'art. 42, commi da 9 a 12, del D.L. 133/2014.

Occorre considerare che, mentre sul fronte delle entrate veniva approvato il menzionato D.Lgs. 114/2016, frutto dei lavori della Commissione paritetica di cui all'art. 56 dello Statuto, sul versante degli accantonamenti la Regione Sardegna è stata gravata di numerosi contributi di finanza pubblica, sia prima che dopo l'Accordo in parola.

A tale proposito, la Regione, per il pregresso²⁶, con l'Accordo del 2014, ha assunto l'impegno di ritirare tutti i ricorsi in materia di finanza pubblica contro lo Stato, fino a quel momento pendenti innanzi alla Corte costituzionale e al Giudice amministrativo o, comunque, limitatamente agli anni 2014-2017 *“a rinunciare (...) agli effetti positivi sia in termini di saldo netto da finanziare che in termini di indebitamento netto che dovessero derivare da eventuali pronunce di accoglimento”* (punto 5 dell'Accordo).

In attuazione di quanto concordato, con la D.G.R. n. 2/1 del 16 gennaio 2015 si è deliberato di ritenere superati i motivi che hanno determinato, sia le impugnazioni regionali avverso le

²⁵L'obiettivo in termini di competenza eurocompatibile, da concordare con il Ministro dell'Economia e delle finanze, per ciascuno degli anni dal 2013 al 2018, determinato riducendo il complesso delle spese in termini di competenza eurocompatibile risultante dal consuntivo 2011 degli importi indicati a tale comma.

²⁶ Per gli accantonamenti disposti successivamente all'Accordo del 2015, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 103/2018, ha riconosciuto la possibilità di imporre ulteriori contributi al risanamento dei conti pubblici per gli anni successivi, il che si è puntualmente verificato.

disposizioni di cui all'art. 11, comma 5-*bis*, D.L. 35/2013, (R.Ric. n. 160/2012) e all'art. 1, comma 138, commi da 141 a 146, comma 454 e commi da 456 a 466, della L. 228/2012 (R.Ric. n. 41/2013), che l'appello rubricato al R.G. n. 1787/2014 della Sez. IV del Consiglio di Stato, nel contempo dando mandato alla Direzione generale dell'Area Legale di predisporre tutti gli adempimenti necessari; successivamente, con la D.G.R. n. 9/1 del 10 marzo 2015 si è deliberato di rinunciare ai ricorsi, attraverso i quali era stata sollevata dinanzi alla Consulta la questione di legittimità costituzionale, in riferimento alle seguenti disposizioni:

- D.L. 201/2011, art. 20, comma 3; art. 28, commi da 7 a 10 e 11-*ter* e art. 48 (R.Ric. n. 47/2012);
- D.L. 95/2012, art. 15, comma 22; art. 16, commi 3 e comma 4 e art. 24-*bis* (R.Ric. n. 160/2012);
- D.L. 35/2013, art. 11, commi 5-*bis* e 8 (R.Ric. n. 80/2013);
- L. 182 /2012 (R.Ric. n. 196/2012);
- L. 228/2012, art. 1, commi 118, 131, 132 e 299 (R.Ric. n. 41/2013);
- L. 147/2013, art. 1, commi 119, 122, 142, 429, 499, 526, 527, 508 e 511 (R.Ric. n. 9/2014).

In esito a tale rinuncia, la Corte costituzionale ha dichiarato cessata la materia del contendere, per quel che riguarda la Sardegna, con la sentenza n. 77/2015, del Ric. n. 160/2012 per gli artt. 16, commi 3 e 4, e 24-*bis* del D.L. 95/2012 e del Ric. n. 41/2013 per l'art. 1, comma 118, della L. 228/2012.

Tale pronuncia rileva per l'aver riconosciuto il requisito della necessaria transitorietà della modalità di contribuzione alla finanza pubblica tramite l'accantonamento, quale presupposto di legittimità della compressione dell'autonomia finanziaria delle regioni. In tal senso, il Giudice delle Leggi afferma che con l'istituto *“dell'accantonamento (...) poste attive che permangono nella titolarità della Regione, cui infatti spettano in forza degli statuti e della normativa di attuazione (sentenza n. 23 del 2014), sono sottratte a un'immediata disponibilità per obbligare l'autonomia speciale a ridurre di un importo corrispondente il livello delle spese. Una volta chiarito che il contributo imposto a tal fine alle ricorrenti è legittimo, si deve concludere che l'accantonamento transitorio delle quote di compartecipazione, in attesa che sopraggiungano le norme di attuazione cui rinvia l'art. 27 della legge n. 42 del 2009, costituisce il mezzo procedurale con il quale le autonomie speciali, anziché essere private definitivamente di quanto loro compete, partecipano al risanamento delle finanze pubbliche, impiegando a tal fine le risorse che lo Stato trattiene. Le quote accantonate rimangono,*

in tal modo, nella titolarità della Regione e sono strumentali all'assolvimento di un compito legittimamente gravante sul sistema regionale".

Il rispetto della titolarità statutaria, pertanto, passa per una privazione non definitiva delle risorse altrimenti spettanti alla Regione, tant'è che la Corte afferma che *"Naturalmente non è questa una situazione che si possa protrarre senza limite, perché altrimenti l'accantonamento si tramuterebbe di fatto in appropriazione"* e, per ciò che concerne il caso specifico, *"per effetto dell'art. 1, comma 454, della legge n. 228 del 2012, il contributo prescritto dall'art. 16, comma 3, impugnato, e con esso l'accantonamento, cesserà di essere dovuto, in ogni caso, nel 2017"* (Corte cost. 77/2015).

Successivamente, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 82/2015, con la quale, tra l'altro, è stata dichiarata cessata la materia del contendere con riferimento al ricorso n. 47/2012 della Sardegna, avente a oggetto l'impugnativa, oltre che degli agli artt. 13 e 14, 16, 23, 31 anche degli artt. 28, commi 3, 7, 8, 9 e 11-ter, e 48 del D.L. 201/2011 (oggetto, come detto, di rinuncia con D.G.R. del 10 marzo 2015), ha ribadito che *"Solo in via transitoria è disposto che l'importo complessivo sia ripartito tra i vari enti proporzionalmente alla media degli impegni finali registrata per ciascuno di essi nel triennio 2007-2009 e che la somma così determinata sia accantonata a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali"*.

Con tale pronuncia, riconfermata la legittimità dell'accantonamento quale *"mezzo procedurale attraverso il quale le autonomie speciali assolvono tempestivamente gli obblighi di partecipazione al risanamento delle finanze pubbliche"* con le risorse di cui le medesime autonomie sono (e rimangono) titolari, risolvendosi detto accantonamento nella *"omessa erogazione di somme"* che le Regioni *"non avrebbero comunque potuto impiegare"*, si riconferma che *"Naturalmente, affinché esso non si tramuti in una definitiva sottrazione e appropriazione di risorse regionali da parte dello Stato, occorre che tale modalità non si protragga senza limite"* in attesa del completamento delle procedure di cui all'art. 27 della L. 42/2009, e, pertanto, *"La disposizione impugnata si configura, dunque, come misura transitoria"* (Corte cost. n. 82/2015).

La sentenza in commento rileva anche nel richiamo al principio di leale collaborazione *"il quale richiede un confronto autentico, orientato al superiore interesse pubblico di conciliare l'autonomia finanziaria delle Regioni con l'indeffettibile vincolo di concorso di ciascun soggetto ad autonomia speciale alla manovra di stabilità, sicché su ciascuna delle parti coinvolte ricade un preciso dovere di collaborazione e di discussione, articolato nelle necessarie fasi dialogiche (ex plurimis, sentenza n. 19 del 2015). Non mancano alle Regioni e alle Province autonome gli strumenti per reagire a eventuali*

comportamenti, anche omissivi, dello Stato che non appaiano conformi al principio di leale collaborazione, cosicché nessuna delle parti possa abbandonarsi ad atteggiamenti arbitrari di inerzia o dilazione pretestuosa”.

Nonostante tali pronunce, negli anni successivi la metodologia utilizzata dallo Stato è rimasta immutata.

Per l’anno 2017, con il decreto del MEF del 9 maggio 2017, è stato fissato il riparto del contributo di cui all’art. 16, comma 3, del D.L. 95/2012, in 285.308.980,93 euro²⁷.

Tabella 20 - Riparto del contributo di cui all’art. 16, comma 3, del D.L. 95/2012

REGIONI	Contributo in termini di saldo netto da finanziare	Contributo in termini di indebitamento netto
Valle d'Aosta	144.326.970,22	190.145.056,00
SARDEGNA	285.308.980,93	375.883.260,58
Trentino Alto Adige	5.871.259,06	7.735.150,82
Trento	89.414.105,60	117.799.535,95
Bolzano	219.991.321,49	289.829.836,24
Friuli Venezia Giulia	156.538.700,56	206.233.526,14
Sicilia	673.548.662,14	887.373.634,27
TOTALE	1.575.000.000,00	2.075.000.000,00

Per il 2018, detto contributo *ex art.* 16, comma 3, del D.L. 95/2012 è stato definito con decreto MEF del 28 marzo 2018 in 285.308.980,93 euro.

Il contributo totale a carico della Regione per il 2018, come chiarito dalla Regione con nota prot. n. 36565 del 29 ottobre 2019, è stato inizialmente quantificato in 683.957.564,75, con determinazioni del MEF n. 682 e 683 del 14 settembre 2019 e n. 757 del 16 ottobre 2018.

Successivamente, **l’importo definitivo è stato quantificato in 684.209.825,75 euro**, comunicato alla Regione con la nota MEF n. 221243 del 10 ottobre 2018 (*cf.* Relazione sulla gestione e

²⁷ Con la specificazione che per le Regioni Sardegna, Valle d'Aosta e Sicilia non trova più applicazione la disciplina del Patto di stabilità interno, che agisce sul lato della spesa, per cui il contributo in termini di indebitamento netto è riportato al solo fine di rendere esaustivo il quadro di riparto del concorso previsto all’art. 16, comma 3, del D.L. 95/2012 per tutte le autonomie speciali (mentre il contributo in termini di indebitamento netto agisce sul lato della spesa, riducendo la capacità di spesa della Regione, il contributo in termini di saldo netto da finanziare agisce sul lato dell’entrata).

Il Patto di stabilità interno e il pareggio di bilancio, operante per le Regioni ordinarie e per la Regione Sardegna dal 2015, sono vincoli di finanza pubblica imposti agli enti territoriali al fine di controllare gli effetti della gestione di bilancio di tali enti sull'indebitamento netto.

“Rating book 2019” del 1° luglio 2019 a cura dell’Assessorato alla programmazione bilancio), come di seguito dettagliato:

Tabella 21 - Riepilogo accantonamenti della Regione autonoma della Sardegna (migliaia di euro)

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
art. 28, c. 3 DL 201/2011 - art. 35 c. 4 DL 1/2012 - art. 4, c.11 DL 16/2012	160.657	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529
art. 15, c. 22 DL 95/2012 - art. 1, c. 132 L 228/2012 - art. 1, c. 431 L 147/2013	24.613	65.635	82.774	99.458	101.754	101.715	101.968
art. 16, c. 3 DL 95/2012	83.376	217.378	271.723	285.309	285.309	285.309	285.309
art. 1, c. 526 L 147/2013 - art.46, c. 3 DL 66/2014 - art. 1, c. 416 L 190/2014			75.392	51.404	51.404	51.404	51.404
art. 1, c. 400 L 190/2014				97.000	97.000	97.000	97.000
Totale accantonamenti	268.646	431.542	578.418	681.700	683.996	683.957	684.210

Fonte: Relazione sulla gestione 2018

Gli accantonamenti sono rilevati secondo il principio contabile 3.7.12, All. 4/2 del D.Lgs. 118/2011, in base al quale “*Gli accantonamenti, previsti dal D.L. 201/2011 e dalle leggi successive a carico delle Autonomie speciali, sono registrati nella parte corrente della spesa, previo stanziamento, ad inizio esercizio, del contributo che si prevede sarà posto a carico dell'Ente. A seguito della quantificazione definitiva dell'accantonamento, le Autonomie speciali provvedono:*

- a) *all'impegno della relativa spesa e, nei casi di accertamento delle entrate tributarie devolute per cassa, al contestuale accertamento delle entrate tributarie che l'hanno finanziata;*
- b) *alla relativa regolazione contabile, attraverso l'emissione dell'ordinativo di pagamento a valore dell'impegno di cui alla lettera a, versato in entrata del bilancio dell'Ente con imputazione all'accertamento delle entrate tributarie devolute (nei casi di entrate accertate per cassa, all'accertamento di cui alla lettera a).*

Per evitare una duplicazione nel concorso agli obiettivi di finanza pubblica in termini di indebitamento delle Autonomie speciali, considerato che gli obiettivi del patto di stabilità interno sono definiti considerando gli effetti degli accantonamenti in termini di indebitamento, le spese relative agli accantonamenti continuano a non rilevare ai fini del patto di stabilità interno.”²⁸.

²⁸ In via esemplificativa, le autonomie speciali accertano le entrate derivanti da compartecipazione al lordo delle quote accantonate ed impongono la relativa spesa in favore dello Stato.

Dette rilevazioni hanno trovato rappresentazione nei seguenti capitoli del bilancio:

- EC121.506²⁹ (entrata): stanziamento iniziale di competenza per 683.957.576 euro, variazioni per -11,25 euro, maggiore entrata per 252.261 euro, previsione finale per 683.957.564,75 euro; stanziamento iniziale di cassa per 683.957.576 euro, stanziamento finale di cassa per 684.209.837, minore entrata di cassa per 11,25 euro;
- SC08.325³⁰ (spesa) stanziamento iniziale di competenza per 683.957.576 euro, variazione di per 252.249,75 euro, previsione finale di competenza per 684.209.825,75 euro; stanziamento iniziale di cassa per 683.957.576 euro, variazione per 252.241,00 euro, stanziamento finale di cassa per 684.209.837; disponibilità di cassa su liquidato per 11,25 euro.

Occorre ricordare che la Regione ha impugnato l'art. 1, comma 851, della L. 205/2017 (ricorso depositato l'8 marzo 2018), in base al quale *“Nell'anno 2019, nelle more della definizione dei complessivi rapporti finanziari fra lo Stato e la regione Sardegna che tenga conto, tra l'altro, delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015 e n. 154 del 2017, anche in considerazione del ritardo nello sviluppo economico dovuto all'insularità, è riconosciuto alla regione Sardegna un contributo pari a 15 milioni di euro”*.

Il menzionato ricorso è stato accolto e, con la sentenza n. 6/2019, depositata l'11 gennaio 2019, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del citato art. 1, comma 851, *“nella parte in cui, nel triennio 2018-2020 e nelle more della definizione dell'accordo di finanza pubblica, non riconosce alla Regione autonoma Sardegna adeguate risorse”* in riferimento agli artt. 3 (sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità), 5 e 116 della Costituzione, nonché agli artt. 7 e 8 dello Statuto della Regione autonoma della Sardegna e al principio di leale collaborazione.

²⁹ “Accantonamenti di quote di compartecipazioni ai tributi erariali derivanti dal concorso della Regione Autonoma della Sardegna alle manovre di finanza pubblica (D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n.214; D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 135; Legge 24 dicembre 2012, n. 228; Legge 27 dicembre 2013, n. 147; D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla L. 23 giugno 2014, n. 89) rif. Cap. spesa SC08.0325”.

³⁰ “Somme relative agli accantonamenti di quote di compartecipazioni ai tributi erariali derivanti dal concorso della Regione Autonoma della Sardegna alle manovre di finanza pubblica (D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214; D.L. 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 135; Legge 24 dicembre 2012, n. 228; Legge 27 dicembre 2013, n. 147; D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla L. 23 giugno 2014, n. 89) Rif. Cap. entrata EC121.506”.

La pronuncia, che si inserisce, come detto, nell'ambito di un vasto contenzioso costituzionale tra lo Stato e la Regione, presenta molteplici aspetti di rilievo nella definizione dei rapporti finanziari tra il governo centrale e l'autonomia finanziaria sarda.

Innanzitutto, l'“inadeguatezza”, in termini di “incongruenza” delle risorse riconosciute alla Regione con “il fisiologico finanziamento delle funzioni regionali”, si traduce, ad avviso della Corte, in una lesione delle “competenze regionali, poiché sottrae alla programmazione triennale della stessa Regione autonoma una cospicua quantità di risorse” che si evince dalla “lunga vicenda del contenzioso che non è mai stata definita secondo i canoni che questa Corte aveva individuato fin dal suo insorgere (già con la sentenza n. 118 del 2012...)”, dalla “mancata ridefinizione delle relazioni tra Stato e Regione autonoma Sardegna secondo i criteri fissati dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009”³¹ e dal “permanere di contributi e accantonamenti risalenti a pregressi esercizi finanziari automaticamente riproposti senza passare attraverso l'autonoma istruttoria che dovrebbe corredare ciascuna manovra di finanza pubblica, quando alle autonomie territoriali venga richiesto di concorrere alla sostenibilità del debito nazionale e al rispetto dei vincoli di finanza pubblica (sentenza n. 154 del 2017)” e, infine, dalle “stesse ammissioni dell'Avvocatura generale dello Stato in ordine alla mancata attuazione – a oltre tre anni dalla sua pubblicazione – della sentenza n. 77 del 2015 in tema di accantonamenti a carico degli enti territoriali”. Il principio della necessaria proporzionalità tra risorse e funzioni è richiamato dalla Corte (secondo costante giurisprudenza costituzionale, *ex multis*, sentenze n. 154 del 2017, n. 188 del 2016 e n. 19 del 2015) e se ne rileva un disconoscimento per effetto di uno “stillicidio di norme che, a vario titolo (contributi, accantonamenti, riserve, eccetera), hanno inciso sulle entrate regionali” che avrebbero dovuto essere adeguatamente ponderate³² “nel complesso dell'economia del bilancio regionale, per verificare se il coacervo delle molteplici statuizioni legislative consentisse, di anno in anno, un adeguato finanziamento delle funzioni assegnate” con “il limite intrinseco di tale processo riduttivo” da ravvisare nella “impossibilità di svolgere correttamente le funzioni”³³.

³¹ Sul punto, il Giudice delle leggi rileva come la questione dell'insularità “non sia mai stato preso in considerazione ai fini di ponderare complessivamente le componenti di entrata e di spesa dell'autonomia territoriale ricorrente. Eppure lo schema di revisione delle relazioni finanziarie tra Stato e Regione autonoma Sardegna previsto dall'art. 27 detta (...) criteri sufficientemente chiari per risolvere questioni a tutt'oggi ancora non definite” (Corte cost. 6/2019).

³² Unitamente alle modifiche statutarie del 2006, alla mancata attuazione dell'art. 27 della L. 42/2009 e della lunga crisi finanziaria che ha colpito l'economia nazionale.

³³ Sulla legittimità della normativa statale di manovra di finanza pubblica di portata riduttiva rispetto alle disponibilità finanziaria delle Regioni purché “non tali da non tali da produrre uno squilibrio incompatibile con le esigenze complessive della spesa regionale”, la sentenza richiama i precedenti in materia (cfr. sentenze n. 307 del 1983, n.123 del 1992, n. 370 del 1993, n. 138 del 1999).

La pronuncia in analisi, inoltre, ribadisce che “il principio della copertura consiste nell'assoluto equilibrio tra risorse e spese, sia in fase previsionale che durante l'intero arco di realizzazione degli interventi» (sentenza n. 101 del 2018). E quindi il

La valutazione della proporzionalità, secondo il Giudice delle Leggi, dipende anche “*dal sincronico raffronto con le singole manovre di finanza pubblica che li dispongono, dovendosi evitare – come avvenuto nel caso in esame – il consolidamento automatico di contributi e accantonamenti assunti in contesti economici inerenti a pregressi esercizi*” (così, anche Corte cost. n. 154 del 2017).

Di particolare importanza è la constatazione che “*Per quel che riguarda, infine, la restituzione degli accantonamenti in conformità alle statuizioni della sentenza n. 77 del 2015, è biasimevole che detta sentenza non sia stata a oggi attuata. Tale pronuncia aveva fornito una lettura costituzionalmente orientata dell’art. 16, comma 3, del d.l. n. 95 del 2012, interpretazione assolutamente incompatibile con il consolidamento negli esercizi successivi di tali accantonamenti*” dei quali si ribadisce la legittimità, ancora una volta, sul presupposto della loro provvisorietà.

Per ciò che concerne la portata cogente delle proprie pronunce, il Giudice delle Leggi ricorda che “*è stato già affermato il principio, secondo cui gli oneri conseguenti alle pronunzie di incostituzionalità adottate in subiecta materia possono essere traslati su esercizi successivi laddove quello in corso non consenta proficue rimodulazioni conformi all’art. 81 Cost. e agli altri precetti costituzionali di ordine finanziario (sentenze n. 188 del 2016 e n. 155 del 2015).*

E tuttavia le diacroniche rimodulazioni derivanti dalle pronunzie di questa Corte non possono essere rinviate ad libitum, ma devono essere adottate tempestivamente e comunque entro la prima manovra di finanza pubblica utile, perché altrimenti gli interessi costituzionalmente tutelati rimarrebbero nella sostanza privi di garanzia.

Siffatte pronunzie, adottate nella materia finanziaria, ingenerano nei soggetti destinatari un obbligo a ottemperare che non contrasta con la naturale ampia discrezionalità in sede legislativa nel determinare le politiche finanziarie, ma la circoscrive parzialmente entro il limite della doverosa conformazione alle statuizioni del giudice costituzionale” secondo “il meccanismo della “priorità di intervento finanziario”” che connota il “principio dell’equilibrio dinamico come giusto temperamento, nella materia finanziaria, tra i precetti dell’art. 81 Cost., la salvaguardia della discrezionalità legislativa e l’effettività dei vincoli costituzionali”.

La Corte costituzionale, infine, nel ribadire l’esigenza di una “*diversa modulazione dei flussi finanziari tra lo Stato e la Regione che tenga conto, nella sostanza e non solo nella formale petizione di*

superiore interesse alla realizzazione dell’equilibrio della finanza pubblica allargata trova il suo limite nella correlata esigenza di sana gestione finanziaria dell’ente che vi è soggetto e – con riguardo alle autonomie territoriali, (...) – nell’esigenza di garantire adeguatamente il finanziamento delle funzioni assegnate.”.

*principio, dell'esigenza attuativa della sentenza n. 77 del 2015, del ritardo dello sviluppo economico dovuto all'insularità e dell'evoluzione – previsti già dall'art. 27 della legge n. 42 del 2009 – dei «complessivi rapporti finanziari tra Stato e Regione», e “Fermo restando l'istituto dell'accordo come principale strumento attuativo del principio di leale collaborazione tra Stato e autonomia speciale nella materia finanziaria e – conseguentemente – impregiudicata la possibilità che la trattativa tra Stato e Regione autonoma Sardegna possa riprendere con immediato esito costituzionalmente conforme” afferma che “deve essere comunque assicurato per il triennio 2018-2020 un tempestivo, ragionevole e proporzionato contributo dello Stato, che anticipi, nel corso dell'esercizio 2019, gli effetti dell'accordo in itinere nel caso in cui quest'ultimo non venga stipulato con analoga tempestività” e indica “gli elementi da sottoporre a ragionevole e proporzionata ponderazione – al fine di concretizzare il principio di leale cooperazione tra Stato ed enti territoriali, conciliando le istanze di politica economica generale con la struttura regionalista del nostro ordinamento” quali “ricavabili direttamente dalla vigente legislazione e dalla giurisprudenza di questa Corte” ovvero la dimensione della finanza della Regione Sardegna rispetto alla finanza pubblica complessiva e le funzioni dalla stessa effettivamente esercitate e dei relativi oneri, tenuto conto degli svantaggi strutturali permanenti dei costi dell'insularità e dei livelli di reddito *pro capite*, del finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali (cfr. art. 27 della L. 42/2009), del valore medio dei contributi alla stabilità della finanza pubblica allargata imposti agli enti pubblici regionali nel medesimo arco temporale, e, infine, del principio dell'equilibrio tendenziale o dinamico per quel che riguarda la tempestiva copertura del contributo afferente agli esercizi 2019 e 2020 e a quella *ex post* dell'esercizio 2018³⁴.*

La Corte, infine, richiama il principio per cui “«nel settore della finanza pubblica allargata le partite creditorie e debitorie afferenti alle relazioni tra enti pubblici [...] debbano essere rappresentate nei rispettivi bilanci in modo preciso, simmetrico, speculare e tempestivo» (sentenza n. 252 del 2015)”.

Per il triennio 2019-2021 il livello degli accantonamenti è stato determinato dallo Stato in via provvisoria, nelle more della definizione del nuovo accordo sulla finanza pubblica con la Regione Sardegna, in euro 536 milioni annui, con l'art. 1 comma 875, legge 30 dicembre 2018, n. 145, recante la Legge di bilancio dello Stato del 2019.

³⁴ Con richiamo, *ex multis*, alle sentenze della Corte cost. n. 10 del 2015, n. 155 del 2015 e n. 10 del 2016.

La Regione, a sua volta, con l'art. 3 della legge regionale 28 dicembre 2018, n. 48 (Legge di stabilità 2019), come modificato dall'art. 4, commi 1 e 2 e dall'art. 12 della legge regionale 8 agosto 2019, n. 15³⁵, ha disposto che nelle more della stipula dell'accordo di finanza pubblica con lo Stato *“e in ossequio alla sentenza della Corte costituzionale n. 77 del 2015”* sono accertati e impegnati in favore dello Stato euro 250.691.000 per ciascuno degli anni 2019, 2020 e 2021.

Si aggiunge che negli anni 2019, 2020 e 2021, le *“risorse liberate”* ai sensi del *“combinato disposto”* dell'art. 16, comma 3, del D.L. 95 del 2012 e dell'art. 1, comma 454, lett. c) della L. 228/2012 (Legge di stabilità 2013), pari ad euro 285.309.000 annui, sono stanziati in un apposito fondo di spesa (Missione 20 - Programma 03) non impegnabile, in attesa del perfezionamento dell'accordo con lo Stato *“in conformità ai criteri enunciati nella sentenza della Corte costituzionale n. 6 del 2019, o comunque in attesa dell'anticipazione da parte dello Stato degli effetti dello stipulando accordo mediante la trasparente applicazione dei medesimi criteri costituzionali”* (comma 2) e che le risorse relative all'anno 2018, pari ad euro 285.309.000, *“non più dovute a titolo di accantonamenti in forza del combinato disposto di cui al comma 2, da restituire alla Sardegna entro l'anno 2019 in*

³⁵ Il testo previgente dell'art. 3, rubricato *“Disposizioni in materia di accantonamenti a carico della Regione autonoma della Sardegna a titolo di concorso alla finanza pubblica”*, disponeva che *“1. Nelle more della stipula dell'accordo di finanza pubblica tra lo Stato e la Regione autonoma della Sardegna concernente la definitiva quantificazione del concorso agli obiettivi di finanza pubblica della Regione per gli anni 2019-2021, ai sensi dell'articolo 28, comma 3, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici); dell'articolo 35, comma 4, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1 (Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività); dell'articolo 4, comma 11, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), degli articoli 15, comma 22, e 16, comma 3, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95 (Disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini nonché misure di rafforzamento patrimoniale delle imprese del settore bancario); dell'articolo 1, commi 132 e 454, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013); dell'articolo 1, commi 481 e 526, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014), dell'articolo 1, comma 400, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015) e in ossequio alla sentenza della Corte costituzionale n. 77 del 2015, a titolo di contributo alla finanza pubblica a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali, sono accertati e impegnati in favore dello Stato euro 250.245.000 per ciascuno degli anni 2019, 2020 e 2021, secondo le modalità previste dal principio contabile di cui all'allegato 4/2, punto 3.7.12, al decreto legislativo n. 118 del 2011, e successive modifiche ed integrazioni.*

2. Nell'anno 2019, una quota pari a euro 244.646.400 delle risorse liberate ai sensi del combinato disposto dell'articolo 16, comma 3, del decreto-legge n. 95 del 2012, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1 della legge 7 agosto 2012, n. 135 (Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, recante disposizioni urgenti per la revisione della spesa pubblica con invarianza dei servizi ai cittadini), e dell'articolo 1, comma 454 della legge n. 228 del 2012, pari a complessivi euro 285.309.000, è destinata alla definitiva copertura delle perdite del sistema sanitario regionale di cui all'articolo 2, comma 1, della legge regionale 5 novembre 2018, n. 40 (Disposizioni finanziarie e seconda variazione al bilancio 2018-2020) derivanti dagli ammortamenti non sterilizzati effettuati ante il 2012 dalle aziende sanitarie locali.

3. Per l'anno 2019 la restante quota delle risorse liberate di cui al comma 2, pari a euro 40.662.600, e per ciascuno degli anni 2020 e 2021 l'intero importo di euro 285.309.000, sono stanziati in un apposito fondo di spesa (missione 20 - programma 03) non impegnabile.

4. In osservanza dei vigenti principi contabili, la Giunta regionale è autorizzata a adottare le variazioni contabili conseguenti alla stipula dell'accordo di cui al comma 1.

5. Con effetti dall'esercizio 2019 è abrogata la lettera a) del comma 1 dell'articolo 2 della legge regionale n. 40 del 2018”.

applicazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015 e n. 6 del 2019, sono iscritte ed accertate dalla Regione in forza dei suddetti titoli e sono destinate nel 2019, per una quota fino ad euro 244.646.400, alla definitiva copertura del disavanzo ancora da ripianare, registrato nel rendiconto della Regione, derivante dalle perdite del sistema sanitario regionale” di cui all’art. 2, comma 1, della L.R. 40/2018, dovute alla mancata sterilizzazione degli ammortamenti precedenti il 2012 da parte delle aziende sanitarie, mentre la restante quota è accantonata in apposito fondo non impegnabile e destinata al ripiano anticipato del disavanzo per il quale le norme vigenti consentono il ripiano pluriennale (comma 3).

Si dispone, infine, che “In osservanza dei vigenti principi contabili, la Giunta regionale è autorizzata ad adottare le variazioni contabili conseguenti alla stipula dell'accordo di cui al comma 1 o conseguenti all'anticipazione da parte dello Stato degli effetti dello stipulando accordo in conformità alla sentenza della Corte costituzionale n. 6 del 2019” (comma 4).

La Regione, da ultimo, ha impugnato (ricorso n. 32 del 25 febbraio 2019) l’art. 1, comma 875, della L. 145/2018 (“*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*”) con il quale si individua la data del 15 luglio 2019 (termine prorogato dal D.L. 34/2019 rispetto a quello originariamente previsto al 31 gennaio 2019 come, a sua volta, prorogato al 15 marzo 2019 dal D.L. 135/2018) per la conclusione degli accordi bilaterali occorrenti alla definizione del concorso della Regione al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica “*che tengano conto anche delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 13 maggio 2015, n. 154 del 4 luglio 2017 e n. 103 del 23 maggio 2018*”.

In caso di mancata conclusione degli accordi entro il termine previsto dal primo periodo, il contributo complessivo alla finanza pubblica per gli anni dal 2019 al 2021 era stato determinato in via provvisoria negli importi indicati nella Tabella 8 allegata alla legge ovvero, per la Regione Sardegna in 536 milioni di euro nel 2019, nel 2020 e nel 2021.

Inoltre, con il D.L. 34/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, è stato abrogato l’inciso per il quale gli importi del concorso possono essere modificati, a invarianza di concorso complessivo alla finanza pubblica, mediante accordi stipulati tra le regioni interessate entro il 30 aprile di ciascun anno, da comunicare al MEF entro il 31 maggio del medesimo anno (termini previsti nella versione originaria rispettivamente al 31 gennaio 2019 e al 30 aprile di ciascun anno).

Occorre considerare che la disposizione aveva quali destinatari oltre la Sardegna anche il Friuli-Venezia Giulia, prive entrambe di un accordo con lo Stato sul proprio contributo alla finanza pubblica. A seguito dell'avvenuta sottoscrizione il 28 febbraio da parte del FVG, solo la Regione Sardegna rientrava nell'ambito di applicazione.

Nel testo vigente del citato comma 875 dell'art. 1 della L. 145/2018, inoltre, si introduce la procedura in caso di mancato accordo stabilendosi che l'importo di detto concorso è versato al bilancio dello Stato entro il 10 agosto 2019 per l'anno 2019 ed entro il 30 aprile di ciascun anno per gli anni successivi e che in assenza di tempestivo versamento il Ministero dell'Economia e delle finanze è autorizzato a recuperare gli importi a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali.

Tutto ciò rappresentato, nel quadro seguente si propone il riepilogo degli accantonamenti a valere dal 2012 al 2018, più gli importi provvisori 2019/2021, come rappresentati nella Relazione sulla gestione 2018:

Tabella 22 - Quadro riepilogativo accantonamenti

RIEPILOGO ACCANTONAMENTI REGIONE SARDEGNA (migliaia di euro)	Importi provvisori-legge bilancio 2019									
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
art. 28, c. 3 DL 201/2011 - art. 35 c. 4 DL 1/2012 - art. 4, c. 11 DL 16/2012	160.657	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529	148.529
art. 15, c. 22 DL 95/2012 - art. 1, c. 132 L 228/2012 - art. 1, c. 431 L 147/2013	24.613	65.635	82.774	99.458	101.754	101.715	101.968	101.968	101.968	101.968
art. 16, c. 3 DL 95/2012	83.376	217.378	271.723	285.309	285.309	285.309	285.309	285.309	285.309	285.309
art. 1, c. 526 L 147/2013 - art. 46, c. 3 DL 66/2014 - art. 1, c. 416 L 190/2014			75.392	51.404	51.404	51.404	51.404			
art. 1, c. 400 L 190/2014				97.000	97.000	97.000	97.000			
Totale accantonamenti	268.646	431.542	578.418	681.700	683.996	683.957	684.210	535.806	535.806	537.827

Fonte: Regione Sardegna-Relazione sulla gestione 2018

2.1.2 Accordo tra il Governo e la Regione autonoma della Sardegna in materia di finanza pubblica, siglato il 7 novembre 2019

Gli importi degli accantonamenti di cui al precedente paragrafo sono stati oggetto di rideterminazione, in via definitiva, in sede di “*Accordo tra il Governo e la Regione autonoma della Sardegna in materia di finanza pubblica*”, siglato il 7 novembre 2019, in attuazione dell’art. 1, comma 875, L. 145/2018³⁶, tra il Ministro dell’Economia e delle Finanze, il Ministro per gli Affari Regionali e le Autonomie, il Ministro per il Sud e il Presidente della Regione autonoma della Sardegna³⁷.

Di seguito si indicano i valori degli accantonamenti decisi in tal sede:

Tabella 23 - Contributi della Regione autonoma della Sardegna alla finanza pubblica (euro)

2018	2019	2020
684,210 milioni	536 milioni	383 milioni

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati dall’Accordo tra il Governo e la Regione Sardegna in materia di finanza pubblica del 7 novembre 2019

In base al nuovo accordo che regola i rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione autonoma della Sardegna, il contributo di quest’ultima a carico della finanza pubblica, quale concorso al pagamento degli oneri del debito pubblico, è fissato in complessivi 684,210 milioni di euro per l’anno 2018, 536 milioni di euro per l’anno 2019 e 383 milioni di euro annui a decorrere dal 2020³⁸.

Per il 2018, pertanto, il valore degli accantonamenti coincide con quello già richiesto dal MEF³⁹ e contabilizzato dalla Regione per l’esercizio considerato.

³⁶ In base al quale il Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato è autorizzato a effettuare, per ciascun anno dall’esercizio 2020 all’esercizio 2034 compreso, le compensazioni degli importi a credito e a debito di ciascuna regione e provincia autonoma, connesse alle modalità di riscossione della tassa automobilistica nel territorio nazionale, a carico di somme a qualsiasi titolo corrisposte, con l’esclusione di quelle destinate al finanziamento della sanità, secondo la tabella 7 allegata alla legge.

³⁷ Trasmesso con nota della Regione n. 38023 dell’11 novembre 2019.

³⁸ In caso di mancato versamento di tali contributi entro il 30 aprile di ciascun anno, il MEF è autorizzato a trattenere gli importi corrispondenti a valere sulle somme a qualsiasi titolo spettanti alla Regione. È fatta salva la facoltà da parte dello Stato di modificare, i predetti contributi, per un periodo di tempo definito, comunque non superiore alle annualità del bilancio di previsione in corso, per far fronte ad “*eventuali eccezionali esigenze di finanza pubblica*” e per “*manovre straordinarie volte assicurare il rispetto delle norme europee*”, nella misura massima del 10% dei contributi stessi. Si precisa che contributi di importi superiori devono essere concordati con la Regione.

³⁹ Già citata nota MEF n. 221243 del 10 ottobre 2018.

Con l'atto in esame, si concorda, altresì, “a titolo transattivo e a saldo e stralcio di ogni pretesa relativamente alle entrate tributarie pregresse della Regione”, il riconoscimento, da parte dello Stato, di un contributo di euro 412 milioni (da erogare in quote di euro 7 milioni per l'anno 2020, euro 116 milioni per ciascuno degli anni 2021 e 2022, euro 46 milioni per ciascuno degli anni 2023 e 2024, ed euro 81 milioni per l'anno 2025). Lo Stato si impegna a svincolare entro l'anno 2019 l'importo pari ad almeno 76 milioni di euro in attuazione dell'art. 18-*quinquies* del D.L. 148/2017⁴⁰.

Ulteriormente, lo Stato riconosce alla Regione anche un trasferimento di risorse aggiuntive per spese di investimento di complessivi euro 1.425,8 milioni⁴¹.

Lo Stato riconosce, inoltre, l'assegnazione di euro 111 milioni per investimenti in ambito sanitario a valere sulle risorse di cui all'art. 1, comma 555, della L. 145/2018⁴², il cui riparto è in corso di perfezionamento⁴³.

A sua volta, la Regione Sardegna, quale condizione per l'ottenimento dei trasferimenti spettanti, si impegna a rinunciare, entro 30 giorni dalla data di sottoscrizione dell'Accordo, ovvero, se successiva, da quella di approvazione della norma di cui al successivo punto 13 dell'Accordo (riferito al disegno di legge di bilancio 2020), ai ricorsi pendenti innanzi la Corte

⁴⁰ In base al quale “Ai fini della copertura dei debiti sanitari accertati al 31 dicembre 2016, la regione Sardegna può far richiesta di utilizzo delle risorse generate da economie, riprogrammazioni di sanzioni e riduzioni di interventi finanziati con risorse del Fondo per lo sviluppo e la coesione di cui alla delibera del Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE) n. 1/2011 dell'11 gennaio 2011, relativi al territorio della regione medesima. Il Governo, con delibera del CIPE, per gli anni 2018 e 2019, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, provvede alla relativa autorizzazione.”.

⁴¹ Per le spese di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione e valorizzazione di strade, scuole, immobili di proprietà regionale, beni culturali ed archeologici ed aree contermini, nonché per la realizzazione di opere pubbliche di interesse regionale, inclusi ospedali e strutture destinate al servizio sanitario regionale, il potenziamento delle residenze universitarie e delle strutture destinate a servizi connessi al diritto allo studio universitario e per l'integrazione dei fondi statali destinati ad opere di prevenzione idrauliche ed idrogeologiche da danni atmosferici. Tali apporti sono da erogare in quote di euro 33,8 milioni per il 2020, euro 114 milioni per il 2021, euro 91 milioni per il 2022, euro 97 milioni per il 2023, euro 94 milioni per il 2024, euro 105 milioni per il 2025, euro 49 milioni per il 2026, euro 117 milioni per il 2027, euro 95 milioni per ciascuno degli anni dal 2028 al 2031, euro 145 milioni per il 2032 ed euro 200 milioni per il 2033; ai relativi trasferimenti si procede nella misura del 20% a titolo di acconto a seguito dell'attestazione da parte del Presidente della Regione dell'avvio dei lavori ovvero della sottoscrizione dei contratti di acquisto e per la restante quota dell'80% a seguito della realizzazione degli stati di avanzamento dei lavori attestata dal Presidente della Regione ovvero della avvenuta consegna degli immobili acquistati, parimenti attestata dal Presidente della Regione, nei limiti delle quote annuali, con possibilità di rimodulare stesse secondo le esigenze degli stati d'avanzamento, nel rispetto dell'art. 30, comma 2, della L. 196/2009.

⁴² Programma pluriennale di interventi in materia di ristrutturazione edilizia e di ammodernamento tecnologico del patrimonio sanitario pubblico e di realizzazione di residenze per anziani e soggetti non autosufficienti.

⁴³ Al relativo trasferimento si procede nella misura del 20% a titolo di acconto a seguito dell'attestazione dell'avvio dei lavori e per la restante quota del 80% a seguito della realizzazione degli stati di avanzamento dei lavori.

costituzionale iscritti al Reg. ric. n. 32 del 2019⁴⁴ e al Reg. ric. n. 87 del 2019⁴⁵; innanzi il TAR del Lazio iscritto al Reg. ric. n. 6913 del 2018⁴⁶; innanzi il Tribunale civile di Cagliari iscritto a ruolo con il n. 1670 del 2019, oltre che agli effetti finanziari positivi derivanti dalle eventuali pronunce di accoglimento di ricorsi pendenti presentati anche da altre regioni con riferimento alle stesse disposizioni⁴⁷.

Si aggiunga che la Regione si impegna ad approvare specifiche disposizioni volte a modificare, *“in coerenza”* con i termini dell’Accordo e con la sentenza della Corte costituzionale n. 31 del 2019, l’art. 4 della L.R. 15/2019 (Terza variazione di bilancio 2019-2021) e l’art. 3, comma 1, della L.R. 48/2018 (Legge di stabilità 2019). Per l’effetto, lo Stato si impegna a procedere al ritiro del ricorso pendente innanzi al Consiglio di Stato avverso la sentenza TAR Cagliari n. 194 del 2019 e dei ricorsi pendenti innanzi alla Corte costituzionale aventi a oggetto gli articoli testé citati, entro 30 giorni dalle modifiche normative appena descritte, da parte della Regione. A chiusura del contenzioso in essere, le parti precisano, inoltre, di intendere attuate le sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015, n. 154 del 2017, n. 103 del 2018, n. 6 del 2019, nonché la sentenza del TAR Cagliari n. 194 del 2019, *“fatta salva ogni valutazione in merito alla trattativa sulla compensazione dei costi dell’insularità”*⁴⁸.

Le parti prevedono, entro il 30 giugno 2025, di ridefinire il contributo complessivo della Regione alla finanza pubblica per le annualità successive al 2025 e i complessivi rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione, previa individuazione della copertura finanziaria ove necessaria.

Il Governo si impegna a presentare, nel corso dell’esame del disegno di legge di bilancio 2020, una proposta normativa finalizzata a consentire agli enti del D.Lgs. 118/2011, che non hanno ripianato il disavanzo applicato al bilancio precedente a causa del mancato trasferimento di risorse dovute da altri livelli di governo a seguito di sentenze della Corte costituzionale o di

⁴⁴ Impugnazione dell’art. 1, comma 875, della L. 145/2018.

⁴⁵ Impugnazione dell’art. 33, comma 5, D.L. 34/2019, convertito con L. 58/2019 e dell’art. 1, comma 875, L. 145/2018.

⁴⁶ Per l’annullamento del D.M. 28 marzo 2018.

⁴⁷ Con impegno della Regione, entro 5 giorni dalla sottoscrizione dell’Accordo, nelle more dei predetti adempimenti, a comunicare, nell’ambito degli anzidetti giudizi, la definizione raggiunta, al fine di ottenere un differimento della trattazione delle relative controversie.

⁴⁸ A tal fine, lo Stato e la Regione concordano di costituire entro 60 giorni dalla sottoscrizione dell’Accordo *“un tavolo tecnico-politico per la definizione degli svantaggi strutturali permanenti derivanti alla Sardegna dalla sua particolare condizione di insularità come enunciati dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 6/2019 e degli strumenti compensativi più idonei alla loro rimozione in ossequio ai principi di uguaglianza, coesione territoriale e pari opportunità”*, i cui lavori devono essere ultimati perentoriamente entro il 30 giugno 2020 con la predisposizione di un testo di Accordo istituzionale, previa individuazione di idonea copertura finanziaria.

sentenze esecutive di altre giurisdizioni, di recuperarlo in tre esercizi in quote costanti con altre disponibilità dell'ente ovvero, sempre nei medesimi tre esercizi, in quote determinate in ragione dell'esigibilità dei suddetti trasferimenti secondo il piano di erogazione delle somme comunicato formalmente dall'ente erogatore.

Infine, le parti si impegnano a recepire i contenuti dell'Accordo in specifiche disposizioni legislative per quanto necessario.

Alla luce del contenuto del nuovo Accordo che regola i rapporti finanziari tra lo Stato e la Regione autonoma della Sardegna, la Sezione si riserva ogni eventuale approfondimento e verifica della relativa attuazione e delle conseguenti ricadute nei futuri documenti contabili della Regione medesima.

2.2 I risultati generali della gestione

A fine esercizio 2018 sono state accertate complessivamente **entrate di competenza per euro 8.645.140.880,03 ed impegnate spese di competenza per euro 8.123.528.856,48 con un saldo positivo tra accertamenti e impegni pari a euro 521.612.023,55.**

Il quadro degli equilibri di bilancio, che comprende il Fondo Pluriennale Vincolato (FPV) e il disavanzo pregresso, evidenzia un saldo positivo per euro 205.074.882,36.

Il FPV iscritto in entrata per l'esercizio 2018 ammonta ad euro 949.616.146,47, mentre il FPV di spesa, da riportare in entrata nel bilancio di previsione 2019, è pari ad euro 1.006.522.735,97.

Sui residui attivi al 1/1/2018, pari a 2.007.877.156,93 euro, sono state effettuate riscossioni per 595.041.617,43 euro ed eliminazioni per 47.029.879,53 euro.

I residui attivi conservati alla chiusura dell'esercizio ammontano complessivamente a 2.276.403.857,64 euro, di cui 1.365.805.659,97 euro derivanti dalla gestione dei residui provenienti da esercizi precedenti e 910.598.197,67 euro derivanti dalla gestione di competenza.

I residui passivi a inizio 2018 ammontavano a 1.466.021.544,21 euro, a fronte dei quali sono stati effettuati pagamenti pari a 885.806.377,94 euro, mentre i residui eliminati in corso di esercizio ammontano a 62.421.825,25 euro.

I residui passivi al 31 dicembre 2018 ammontano complessivamente a 1.088.982.865,94 euro di cui 517.793.341,02 euro derivanti dalla gestione dei residui provenienti da esercizi precedenti e 571.189.524,92 euro risultanti dalla gestione di competenza.

La gestione dei residui evidenzia un saldo positivo di 15.391.945,72 euro (differenza tra i minori residui attivi riaccertati, pari a - 47.029.879,53 euro, e i minori residui passivi pari a 62.421.825,25 euro).

Il fondo cassa, che al 1/1/2018 risultava pari a 487.861.400,20 euro, per effetto della gestione, che ha determinato riscossioni complessive per 8.329.584.299,79 euro e pagamenti complessivi per 8.438.145.709,50 euro, con un saldo negativo derivante dalla gestione dell'esercizio di - 108.561.409,71 euro, **risulta pari, alla data del 31 dicembre 2018, a 379.299.990,49 euro.**

Il risultato di amministrazione dell'esercizio 2018, determinato dal fondo cassa finale aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, al netto del FPV, evidenzia un saldo pari 560.198.246,22 euro che, al netto delle quote accantonate, vincolate e destinate, assume segno negativo ed è pari a - 1.105.007.144,14 euro.

Di seguito saranno analizzati partitamente i singoli saldi sopra sinteticamente riferiti.

2.4 Le entrate di competenza

Le previsioni iniziali di competenza, previste a pareggio in 9.320.774.326,47 euro, hanno registrato, nel corso dell'esercizio, variazioni in aumento pari a 1.787.988.504,84 euro, per cui **le previsioni definitive ammontano a 11.108.762.831,31 euro** (9.638.256.501,49 euro al netto dell'avanzo di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato).

Tali dati risultano **in miglioramento del 4,05%** (in valori assoluti 432.043.541,15 euro) rispetto alle risultanze del Rendiconto relativo all'esercizio 2017 (10.676.719.290,16 euro complessivi e 9.611.380.789,79 al netto dell'avanzo di amministrazione e del Fondo pluriennale vincolato).

L'analisi dei singoli titoli di entrata rivela i seguenti aspetti di interesse.

L'incremento maggiormente significativo in termini assoluti riguarda il **Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa**, che, nelle previsioni definitive, ammontano complessivamente a 7.131.468.992,67 euro (+122.926.905,94 euro rispetto al 2017), con un incremento del 1,75%.

Una notevole crescita, pari a 107.910.721,69 euro (+ 22,58%rispetto al precedente esercizio), si registra anche per le previsioni finali d'entrata del **Titolo II - Trasferimenti correnti**.

L'analisi per titoli evidenzia inoltre un incremento del 104,59% delle previsioni di cassa di cui al **Titolo III - Entrate extratributarie**.

Una rilevante diminuzione presentano, invece, le previsioni finali delle entrate del **Titolo IV - Entrate in conto capitale**, che hanno un'incidenza del 8,01% sul totale, per le quali si conferma il *trend* negativo già evidenziato per il 2017 (889.538.840,75 euro, inferiori del 14,96%, rispetto al 2017), seppure a fronte di un incremento delle previsioni finali di cassa (+ 43,77%).

Tale tendenza, seppure solo previsionale, desta preoccupazione in quanto va a connotare negativamente le aspettative di sviluppo della Regione.

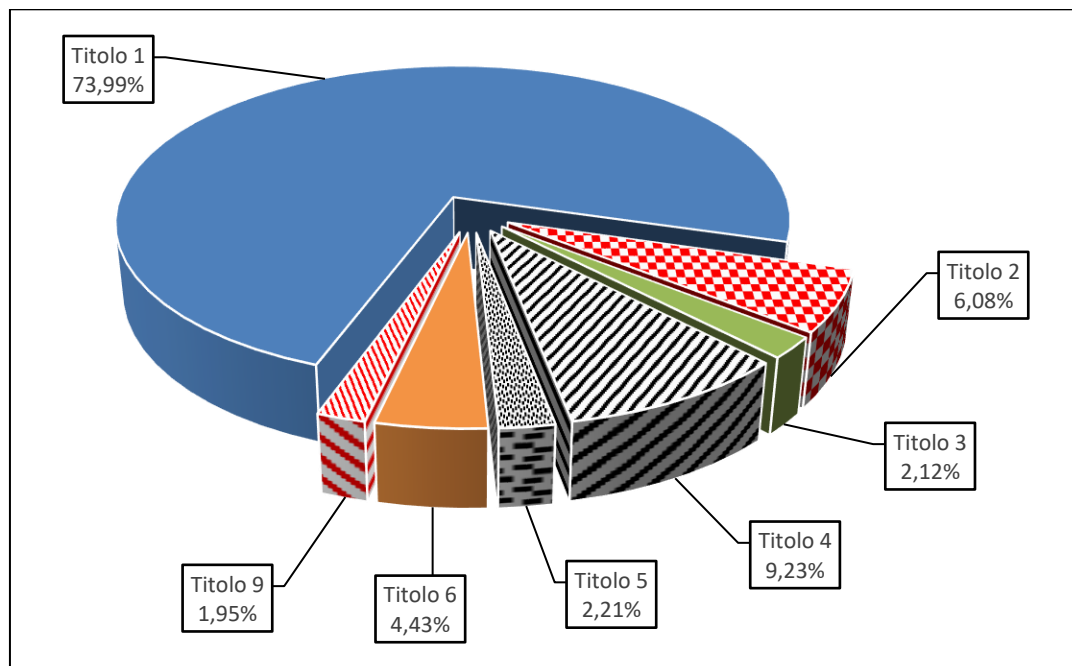
In diminuzione risultano, altresì, le previsioni di cui al **Titolo VI - Accensione di prestiti**, il cui stanziamento finale è di 427.051.121,36 euro, inferiore del 12,65% rispetto al 2017 (con contemporaneo incremento degli accertamenti del 29,34%).

Il dettaglio delle variazioni rispetto al precedente esercizio e quello della composizione percentuale delle entrate è riportato, rispettivamente, nelle seguenti tabelle:

Tabella 24 - Entrate - esercizi 2017/2018 - gestione di competenza

		2017	2018	Var. % 2017/2016
Titolo I	Prev. Finali	7.008.542.086,73	7.131.468.992,67	1,75%
Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	Accertamenti	6.963.652.000,69	7.151.335.335,96	2,70%
	Magg./Min. entr.	-44.890.086,04	19.866.343,29	-144,26%
	Riscossioni	6.752.394.214,49	6.882.725.859,13	1,93%
	Residui comp.	211.257.786,20	268.609.476,83	27,15%
Titolo II	Prev. Finali (al netto FPV)	477.829.582,68	585.740.304,37	22,58%
Trasferimenti correnti	Accertamenti	284.756.064,05	357.256.192,69	25,46%
	Magg./Min. entr.	-193.073.518,63	-228.484.111,68	18,34%
	Riscossioni	178.934.604,26	203.226.988,94	13,58%
	Residui comp.	105.821.459,79	154.029.203,75	45,56%
Titolo III	Prev. Finali (al netto FPV)	214.893.986,42	203.959.925,25	-5,09%
Entrate extratributarie	Accertamenti	262.738.876,50	287.771.452,83	9,53%
	Magg./Min. entr.	47.844.890,08	83.811.527,58	75,17%
	Riscossioni	219.143.864,62	113.410.636,19	-48,25%
	Residui comp.	43.595.011,88	174.360.816,64	299,96%
Titolo IV	Prev. Finali (escluso il FPV)	1.045.993.874,89	889.538.840,75	-14,96%
Entrate in conto capitale	Accertamenti	616.647.188,57	381.221.218,16	-38,18%
	Magg./Min. entr.	-429.346.686,32	-508.317.622,59	18,39%
	Riscossioni	117.364.807,02	69.360.992,63	-40,90%
	Residui comp.	499.282.381,55	311.860.225,53	-37,54%
Titolo V	Prev. Finali	174.144.541,78	212.913.392,83	22,26%
Entrate da riduzione di attività finanziarie	Accertamenti	79.589.975,94	139.664.455,66	75,48%
	Magg./Min. entr.	-94.554.565,84	-73.248.937,17	-22,53%
	Riscossioni	79.589.975,94	139.624.134,99	75,43%
	Residui comp.	0,00	40.320,67	-
Titolo VI	Prev. Finali	488.902.167,00	427.051.121,36	-12,65%
Accensione di prestiti	Accertamenti	138.194.267,24	178.738.007,39	29,34%
	Magg./Min. entr.	-350.707.899,76	-248.313.113,97	-29,20%
	Riscossioni	138.194.267,24	178.738.007,39	29,34%
	Residui comp.	0,00	0,00	-
Titolo IX	Prev. Finali	201.074.550,29	187.583.924,26	-6,71%
Entrate per conto terzi e partite di giro	Accertamenti	152.492.208,16	149.154.217,34	-2,19%
	Magg./Min. entr.	-48.582.342,13	-38.429.706,92	-
	Riscossioni	139.363.189,23	147.456.063,09	5,81%
	Residui comp.	13.129.018,93	1.698.154,25	-87,07%
Totale Titoli	Prev. Finali	9.611.380.789,79	9.638.256.501,49	0,28%
	Accertamenti	8.498.070.581,15	8.645.140.880,03	1,73%
	Magg./Min. entr.	-1.113.310.208,64	-993.115.621,46	-10,80%
	Riscossioni	7.624.984.922,80	7.734.542.682,36	1,44%
	Residui comp.	873.085.658,35	910.598.197,67	4,30%
Avanzo di Amministrazione		386.280.913,63	520.890.183,35	34,85%
FPV	per Spese Correnti	35.087.191,51	35.633.106,53	1,56%
	per Spese Capitale	643.970.395,23	913.983.039,94	41,93%
	FPV	679.057.586,74	949.616.146,47	39,84%
Totale Generale dell'Entrata		10.676.719.290,16	11.108.762.831,31	4,05%

Grafico 3 -Esercizio 2018 - ripartizione delle entrate per titoli - Previsioni definitive



Di particolare rilevanza è la composizione delle entrate per natura delle fonti di finanziamento. Si osserva che le entrate proprie della Regione rappresentano l'85,25% del totale delle risorse a disposizione dell'esercizio 2018.

Le restanti entrate sono rappresentate per l'11,63% da assegnazioni statali e per il 3,12% da fondi UE. Tanto si evince dalla tabella che segue, mentre la tabella successiva mostra il dettaglio dei titoli per fonte di provenienza delle entrate.

Grafico 4 - Esercizio 2018 - Entrate per fonte

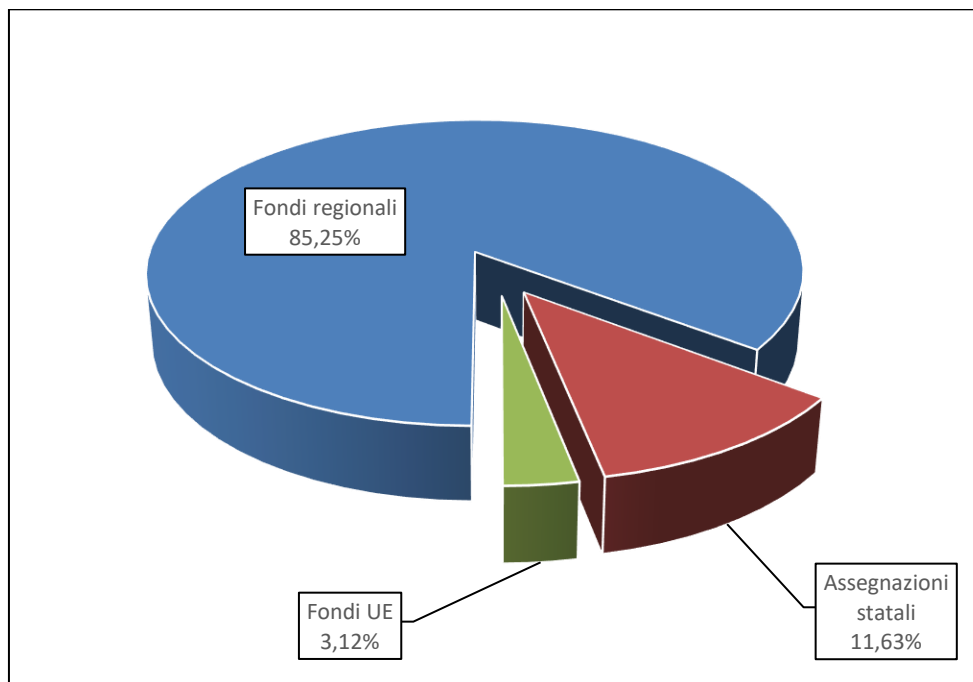


Tabella 25 - Entrate per titoli e fonte - competenza 2018

	Fonte	Previsioni finali	Accertamenti	Riscossioni	Residui comp.
Titolo I	FR	7.131.468.992,67	7.151.335.335,96	6.882.725.859,13	268.609.476,83
Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	AS				0,00
	UE				0,00
	Totale	7.131.468.992,67	7.151.335.335,96	6.882.725.859,13	268.609.476,83
Titolo II	FR	7.532.924,72	4.896.957,95	4.398.571,40	498.386,55
Trasferimenti correnti	AS	419.823.524,39	291.030.890,29	194.996.970,35	96.033.919,94
	UE	158.383.855,26	61.328.344,45	3.831.447,19	57.496.897,26
	Totale	585.740.304,37	357.256.192,69	203.226.988,94	154.029.203,75
Titolo III	FR	183.752.245,82	267.608.485,91	93.247.669,27	174.360.816,64
Entrate extratributarie	AS	20.207.679,43	20.162.966,92	20.162.966,92	0,00
	UE	0,00	0,00	0,00	0,00
	Totale	203.959.925,25	287.771.452,83	113.410.636,19	174.360.816,64
Titolo IV	FR	4.553.707,87	6.718.718,00	3.570.232,94	3.570.232,94
Entrate in conto capitale	AS	721.193.347,28	321.320.780,76	65.790.759,69	65.790.759,69
	UE	163.791.785,60	53.181.719,40	0,00	0,00
	Totale	889.538.840,75	381.221.218,16	69.360.992,63	311.860.225,53
Titolo V	FR	212.913.392,83	139.664.455,66	139.624.134,99	40.320,67
Entrate da riduzione di attività finanziarie	AS				0,00
	UE				0,00
	Totale	212.913.392,83	139.664.455,66	139.624.134,99	40.320,67
Titolo VI	FR	427.051.121,36	178.738.007,39	178.738.007,39	0,00
Accensione di prestiti	AS				0,00
	UE				0,00
	Totale	427.051.121,36	178.738.007,39	178.738.007,39	0,00
Titolo IX	FR	170.772.631,46	132.342.924,54	130.644.770,29	1.698.154,25
Entrate per conto terzi e partite di giro	AS	0,00	0,00	0,00	0,00
	UE	16.811.292,80	16.811.292,80	16.811.292,80	0,00
	Totale	187.583.924,26	149.154.217,34	147.456.063,09	1.698.154,25
FPV	FR	846.113.555,96			
	AS	100.071.451,90			

	Fonte	Previsioni finali	Accertamenti	Riscossioni	Residui comp.
	UE	3.431.138,61			
	Totale	949.616.146,47			
Av. Di Amministrazione	FR	486.234.584,47			
	AS	30.682.988,04			
	UE	3.972.610,84			
	Totale	520.890.183,35			
Totale generale	FR	9.470.393.157,16	7.881.304.885,41	7.432.949.245,41	448.777.387,88
	AS	1.291.978.991,04	632.514.637,97	280.950.696,96	351.563.941,01
	UE	346.390.683,11	131.321.356,65	20.642.739,99	110.678.616,66
	Totale	11.108.762.831,31	8.645.140.880,03	7.734.542.682,36	910.598.197,67

2.4.1 Gli accertamenti di competenza

La **capacità previsionale dell'ente**, quale espressione non solo della attendibilità delle previsioni di bilancio e, pertanto, della programmazione triennale, ma anche della veridicità dei valori dei residui a consuntivo, può essere rappresentata dal rapporto tra accertamenti e previsioni finali di competenza ovvero dalla effettività dello stanziamento delle risorse stimate dalla Regione per il finanziamento delle proprie spese.

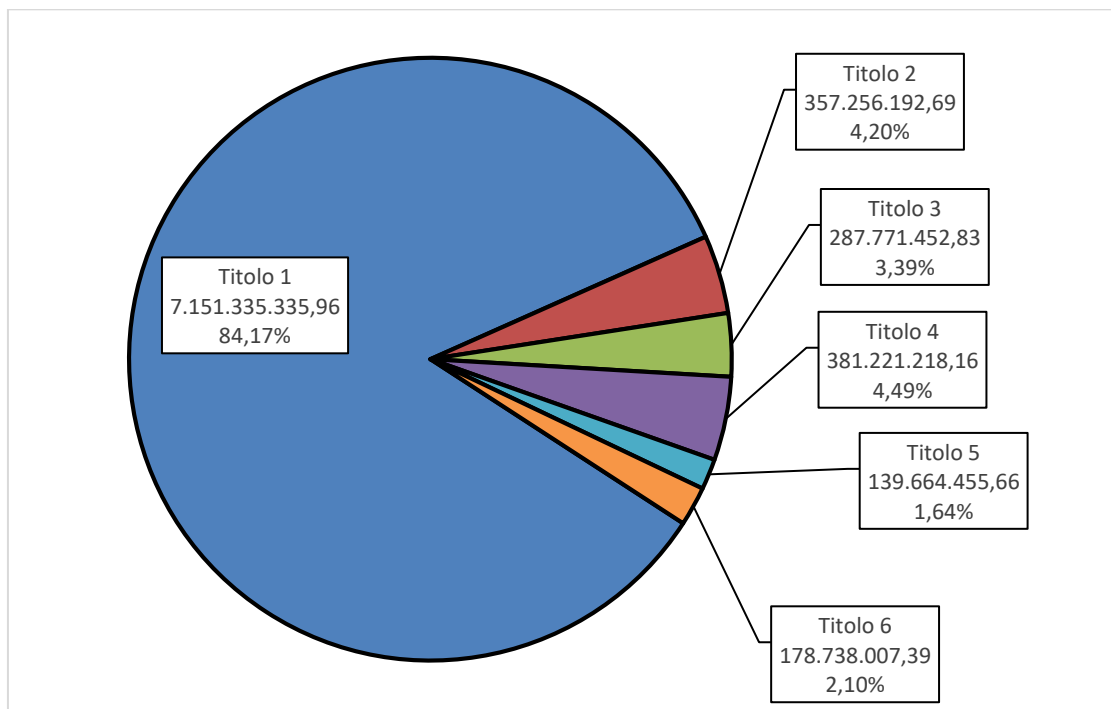
Per l'esercizio considerato, **tale rapporto è pari all'89,70%** (a fronte di previsioni per 9.638.256.501,49 euro sono state accertate entrate per complessivi 8.645.140.880,03 euro) superiore di oltre un punto percentuale rispetto al 2017, esercizio nel quale si registrava un omologo rapporto con una percentuale dell'88,42%.

Dal precedente esercizio, del resto, **si registra un incremento degli accertamenti dell'1,73% e delle riscossioni superiori dell'1,44%. Aumentano, anche per effetto del maggiore volume delle entrate, anche i residui attivi (+ 4,30%).**

Inoltre, se si escludono le partite finanziarie relative a entrate per servizi conto terzi e le partite di giro (che registrano previsioni definitive pari a 187.583.924,26 euro e accertamenti per 149.154.217,34 euro), gli accertamenti del 2018 risultano pari a 8.495.986.662,69 euro con un'incidenza percentuale sulle previsioni definitive così nettate, pari a 9.450.672.577,23 euro, dell'89,90%.

Il grafico che segue mostra la distribuzione percentuale degli accertamenti per Titolo di entrata:

Grafico 5 - Entrate - Gestione di competenza - Accertamenti (al netto delle partite di giro)



Dal grafico emerge che gli accertamenti relativi al Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa rappresentano oltre l'84% rispetto all'intero ammontare degli accertamenti (+ 2,70% rispetto al 2017).

Significativo è il rapporto tra gli accertamenti del Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa e il totale delle entrate accertate di natura corrente (che comprendono anche i Titoli II e III), indicativo dell'autonomia finanziaria della Regione, intesa come capacità di provvedere autonomamente al finanziamento della spesa, che registra una percentuale pari al 91,73%, in diminuzione, sia rispetto al valore percentuale del 2017 (92,71%), che del 2016 (94,88%), come rappresentato nella tabella che segue:

Tabella 26 - Accertamenti - entrate correnti - Esercizi 2016-2018

TITOLO	2018		2017		2016	
	Accertamenti	% su Tot.	Accertamenti	% su Tot.	Accertamenti	% su Tot.
Tit. I	7.151.335.335,96	91,73%	6.963.652.000,69	92,71%	6.973.199.419,32	94,88%
Tit. II	357.256.192,69	4,58%	284.756.064,05	3,79%	300.345.906,84	4,09%
Tit. III	287.771.452,83	3,69%	262.738.876,50	3,50%	76.151.112,76	1,04%
TOTALE	7.796.362.981,48	100,00%	7.511.146.941,24	100,00%	7.349.696.438,92	100,00%
% (Tit.I/Tot. Acc.)	91,73%		92,71%		94,88%	

Nell'ambito del **Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa**, inoltre, si evidenzia **una percentuale di accertamento rispetto alle previsioni del 100,28%** (accertamenti per 7.151.335.335,96 euro a fronte di previsioni finali di 7.131.468.992,67).

Nel dettaglio, nel Titolo I assumono particolare rilevanza gli accertamenti riguardanti le categorie⁴⁹ 1010301 - Imposta sul reddito delle persone fisiche (*ex* IRPEF) e 1010321 - Imposta sul valore aggiunto (IVA) sugli scambi interni, che rappresentano, complessivamente, il 64,90% degli accertamenti del Titolo I e il 53,69% degli accertamenti complessivi dell'intero bilancio regionale.

Tabella 27 - Accertamenti categorie 1010301 - 1010321

Categoria	Descrizione categoria	Accertamenti
1010301	- Imposta sul reddito delle persone fisiche (<i>ex</i> Irpef)	2.261.011.224,00
1010321	Imposta sul valore aggiunto (iva) sugli scambi interni	2.380.346.563,93
Totale (a)		4.641.357.787,93
Totale accertamenti Titolo I (b)		7.151.335.335,96
% (a/b)		64,90 %
Totale accertamenti bilancio regionale (c)		8.645.140.880,03
% (a/c)		53,69%

Per quanto concerne invece il **Titolo II - Trasferimenti correnti**, si registra un notevole **incremento degli accertamenti**, del 25,46% rispetto all'esercizio precedente, ma anche un **rapporto fra accertamenti e previsioni finali 2018 del 60,99%** (59,59% nel 2017) **ovvero, in termini assoluti, minori entrate per 228.484.111,68 euro, dovute sia a mancati o ridotti accertamenti di previsioni d'entrata, concernenti l'attuazione di programmi comunitari, sia a mancati o ridotti trasferimenti statali.**

Per il **Titolo III - Entrate extra tributarie**, gli accertamenti di competenza risultano superiori del 9,53% rispetto all'esercizio 2017, mentre il rapporto con gli stanziamenti evidenzia un valore percentuale pari al 141,09%, assai più elevato rispetto al già ragguardevole valore registrato nel 2017 (122,26%) e nel 2016 (73,79%).

⁴⁹ Come è noto, l'art. 15 del D.Lgs. 118/2011, prevede la classificazione delle entrate secondo successivi livelli di dettaglio: titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate; tipologie, definite in base alla natura delle entrate; categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza.

Il **Titolo IV - Entrate in conto capitale**, a fronte di una **diminuzione delle previsioni finali del 14,96% rispetto al 2017**, presenta, altresì, **minori accertamenti del 38,18%**, riferiti, secondo quanto riportato nella Relazione sulla gestione 2018, *“prevalentemente ai contributi a rendicontazione”*, senza ulteriore esplicazione delle problematiche affrontate.

Si rilevano, quindi, **minori entrate per 508.317.622,59 euro**, ovvero il 42,86% rispetto alle previsioni finali. **Il dato è peggiorativo rispetto ai due esercizi precedenti, sia in termini assoluti, che per quanto concerne i valori percentuali.**

Tale dato, anche tenuto conto della riferita tendenza a una diminuzione, rispetto ai precedenti esercizi, della dotazione finanziaria da destinare a investimenti durevoli nell'economia regionale, merita particolare attenzione poiché rischia di andare a incidere sulle potenzialità di sviluppo dell'Isola.

Come si può rilevare dalla seguente tabella, **il rapporto tra accertamenti e previsioni finali è pari al 44,55% per le assegnazioni statali, che rappresentano l'81,07% delle fonti imputate al Titolo IV, e scende addirittura al 32,47% per i fondi UE, che rappresentano il 18,41% di tale titolo, mentre diventa del 147,54% per i fondi regionali, pari solo allo 0,51% dell'intero stanziamento.**

Tali valori, sotto il profilo gestionale, a prescindere dalla correttezza delle procedure di reimputazione⁵⁰, sembrano evidenziare le notevoli difficoltà incontrate dall'Amministrazione regionale nell'accesso e nella programmazione delle assegnazioni statali e comunitarie.

Tabella 28 - Titolo IV composizione dotazioni finanziarie per fonte di finanziamento

ESERCIZIO 2018		Previsioni finali	% su totale	Accertamenti	% su totale	% Acc/prev. Fin.
Titolo IV Entrate in conto capitale	FR	4.553.707,87	0,51%	6.718.718,00	1,76%	147,54%
	AS	721.193.347,28	81,07%	321.320.780,76	84,29%	44,55%
	UE	163.791.785,60	18,41%	53.181.719,40	13,95%	32,47%
	Totale	889.538.840,75	100,00%	381.221.218,16	100,00%	42,86%

⁵⁰ Sulla quale la Regione riferisce, con dettaglio dei maggiori importi e delle relative motivazioni, con nota del 18 novembre 2019.

Il **Titolo V - Entrate da riduzione di attività finanziarie** evidenzia accertamenti per 139.664.455,66 euro, corrispondenti al 65,60% delle previsioni finali (+ 75,48% rispetto al 2017).

Per quanto riguarda il **Titolo VI - Accensione di prestiti**, a fronte di previsioni per 427.051.121,36 euro, risultano accertate somme per 178.738.007,39 euro.

Il **Titolo IX - Entrate per conto terzi e partite di giro**, a fronte di previsioni finali pari a 187.583.924,26 euro, registra accertamenti per 149.154.217,34 euro.

Di seguito si propone un riepilogo del rapporto tra previsioni finali e accertamenti nell'ultimo triennio per titolo di entrata:

Tabella 29 - Previsioni finali e accertamenti esercizi 2016-2018

ESERCIZIO 2018			
TITOLO	Previsioni finali	Accertamenti	%
Titolo I	7.131.468.992,67	7.151.335.335,96	100,28%
Titolo II	585.740.304,37	357.256.192,69	60,99%
Titolo III	203.959.925,25	287.771.452,83	141,09%
Titolo IV	889.538.840,75	381.221.218,16	42,86%
Titolo V	212.913.392,83	139.664.455,66	65,60%
Titolo VI	427.051.121,36	178.738.007,39	41,85%
Titolo IX	187.583.924,26	149.154.217,34	79,51%
Totale titoli	9.638.256.501,49	8.645.140.880,03	89,70%
ESERCIZIO 2017			
TITOLO	Previsioni finali	Accertamenti	%
Titolo I	7.008.542.086,73	6.963.652.000,69	99,36%
Titolo II	477.829.582,68	284.756.064,05	59,59%
Titolo III	214.893.986,42	262.738.876,50	122,26%
Titolo IV	1.045.993.874,89	616.647.188,57	58,95%
Titolo V	174.144.541,78	79.589.975,94	45,70%
Titolo VI	488.902.167,00	138.194.267,24	28,27%
Titolo IX	201.074.550,29	152.492.208,16	75,84%
Totale titoli	9.611.380.789,79	8.498.070.581,15	88,42%
ESERCIZIO 2016			
TITOLO	Previsioni finali	Accertamenti	%
Titolo I	7.104.006.640,11	6.973.199.419,32	98,16%
Titolo II	417.001.826,16	300.345.906,84	72,03%
Titolo III	103.204.417,47	76.151.112,76	73,79%
Titolo IV	1.062.494.140,93	898.727.848,16	84,59%
Titolo V	411.492.418,81	191.663.551,26	46,58%
Titolo VI	808.180.000,00	370.587.400,05	45,85%
Titolo IX	155.745.712,37	125.925.178,12	80,85%
Totale titoli	10.062.125.155,85	8.936.600.416,51	88,81%

Infine, analizzando gli accertamenti di competenza per fonte di finanziamento, al netto delle partite di giro, accanto alla netta prevalenza della quota regionale (91,21%) sul totale delle entrate accertate, rispetto all'incidenza delle assegnazioni statali e dei fondi UE (rispettivamente il 7,44% e l'1,35%), si osserva, come accennato, un **soddisfacente rapporto tra previsioni e accertamenti delle entrate regionali (97,26%) a fronte di una omologa bassa percentuale per quanto riguarda le assegnazioni statali (54,47%) e i fondi UE (35,54%)**.

I descritti valori suggeriscono la difficoltà di programmare adeguatamente, con sufficiente grado di attendibilità, le entrate di derivazione statale e comunitaria.

Tabella 30 – Rapporto tra previsioni e accertamenti per fonte di finanziamento (Titoli 1-6)

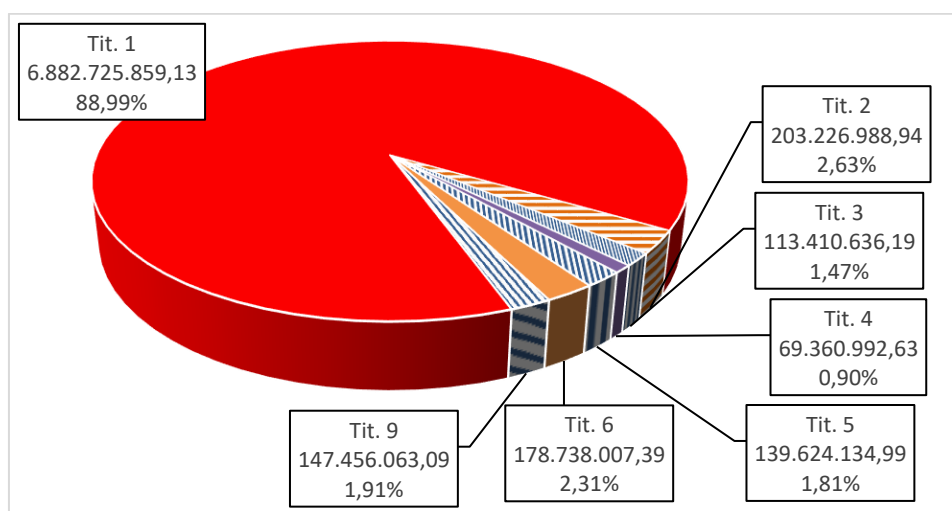
Fonte	Previsioni Finali (a)	% su totale	Accertamenti (b)	% su totale	C=(b/a) *100
FR	7.967.272.385,27	84,30%	7.748.961.960,87	91,21%	97,26%
AS	1.161.224.551,10	12,29%	632.514.637,97	7,44%	54,47%
UE	322.175.640,86	3,41%	114.510.063,85	1,35%	35,54%
Totale	9.450.672.577,23	100%	8.495.986.662,69	100%	89,90%

2.4.2 Le riscossioni in conto competenza

Le riscossioni in conto competenza risultano pari a **7.734.542.682,36 euro**, con un incremento dell'**1,44%** rispetto all'esercizio 2017, e corrispondono all'**89,47%** degli accertamenti (89,73% nel 2017), con formazione di residui attivi derivanti dalla gestione di competenza 2018 per **910.598.197,67 euro**, corrispondenti al **10,53%** rispetto alle entrate accertate.

Di seguito si osserva la distribuzione percentuale delle riscossioni per titolo di entrata:

Grafico 6 - Entrate - Gestione di competenza - Riscossioni



La capacità di realizzazione delle entrate, intesa come rapporto tra accertamenti e riscossioni, differisce in misura significativa in base alla natura e alla tipologia dell'entrata.

Si registrano **alte percentuali di riscossione (96,24%) per il Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa**, mentre il rapporto è del **56,89% per il Titolo II - Trasferimenti correnti** e del **18,19% per il Titolo IV - Entrate in conto capitale (valore, del resto, analogo a quello registrato nel 2017 e in miglioramento rispetto all'esercizio 2016), titolo al quale si riferisce il 34,25% dell'intera massa di residui formatasi nella gestione della competenza (v. *infra*)**.

Anche sul fronte della capacità di realizzazione delle entrate, pertanto, si dimostrano le maggiori difficoltà per le entrate in conto capitale.

Di seguito si propone un riepilogo di tali valori:

Tabella 31 - Entrate di competenza 2018 - Riepilogo accertamenti e riscossioni

ESERCIZIO 2018			
TITOLO	Accertamenti (a)	Riscossioni (b)	% (b/c)
Titolo I	7.151.335.335,96	6.882.725.859,13	96,24%
Titolo II	357.256.192,69	203.226.988,94	56,89%
Titolo III	287.771.452,83	113.410.636,19	39,41%
Titolo IV	381.221.218,16	69.360.992,63	18,19%
Titolo V	139.664.455,66	139.624.134,99	99,97%
Titolo VI	178.738.007,39	178.738.007,39	100,00%
Titolo IX	149.154.217,34	147.456.063,09	98,86%
TOTALE	8.645.140.880,03	7.734.542.682,36	89,47%
ESERCIZIO 2017			
TITOLO	Accertamenti (a)	Riscossioni (b)	% (b/c)
Titolo I	6.963.652.000,69	6.752.394.214,49	96,97%
Titolo II	284.756.064,05	178.934.604,26	62,84%
Titolo III	262.738.876,50	219.143.864,62	83,41%
Titolo IV	616.647.188,57	117.364.807,02	19,03%
Titolo V	79.589.975,94	79.589.975,94	100,00%
Titolo VI	138.194.267,24	138.194.267,24	100,00%
Titolo IX	152.492.208,16	139.363.189,23	91,39%
TOTALE	8.498.070.581,15	7.624.984.922,80	89,73%
ESERCIZIO 2016			
TITOLO	Accertamenti (a)	Riscossioni (b)	% (b/c)
Titolo I	6.973.199.419,32	6.445.686.481,58	92,44%
Titolo II	300.345.906,84	221.907.003,28	73,88%
Titolo III	76.151.112,76	61.041.418,29	80,16%
Titolo IV	898.727.848,16	108.099.351,27	12,03%
Titolo V	191.663.551,26	191.663.551,26	100,00%
Titolo VI	370.587.400,05	370.587.400,05	100,00%
Titolo IX	125.925.178,12	125.903.382,73	99,98%
TOTALE	8.936.600.416,51	7.524.888.588,46	84,20%

Di seguito si evidenzia il grado di realizzazione delle entrate per **natura della fonte di finanziamento**, evidenziandosi una **bassissima capacità di riscossione per le entrate comunitarie, in diminuzione rispetto al precedente esercizio** (in cui tale valore si attestava al 32,74%); **in calo anche il grado di realizzazione delle entrate statali (61,96% nel 2017).**

Tabella 32 - Grado di realizzazione delle entrate per fonte di finanziamento

Fonte	(a) Accertamenti	% su totale	(b) Riscossioni	% su totale	Grado di realizzazione dell'entrata c=(b/a) %
FR	7.881.304.885,41	83,39%	7.432.949.245,41	87,49%	94,31%
AS	632.514.637,97	6,69%	280.950.696,96	3,31%	44,42%
UE	131.321.356,65	1,39%	20.642.739,99	0,24%	15,72%
TOTALE	8.645.140.880,03		7.734.542.682,36		89,46%

Tabella 33 – Entrate per titoli e tipologia – Gestione di competenza

Titoli – Tipologie		Prev. Finali	Accertamenti	Riscossioni	Residui
	Tipologia 101: IMPOSTE, TASSE E PROVENTI ASSIMILATI	6.450.000,00	4.837.758,94	4.795.245,73	42.513,21
	Tipologia 102: TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	3.531.788.800,00	678.144.945,06	571.687.990,75	106.456.954,31
Titolo I	Tipologia 103: TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	3.593.230.192,67	6.468.352.631,96	6.306.242.622,65	162.110.009,31
	TOTALE TITOLO 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	7.131.468.992,67	7.151.335.335,96	6.882.725.859,13	268.609.476,83
Titolo II	Tipologia 101: TRASFERIMENTI CORRENTI DA AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE	430.261.879,87	298.274.619,05	200.945.063,74	97.329.555,31
	Tipologia 102: TRASFERIMENTI CORRENTI DA FAMIGLIE	0	6.977,78	6.977,78	0,00
	Tipologia 103: TRASFERIMENTI CORRENTI DA IMPRESE	45000	112.465,82	112.465,82	0,00
	Tipologia 104: TRASFERIMENTI CORRENTI DA ISTITUZIONI SOCIALI PRIVATE	0	0,00	0,00	0,00
	Tipologia 105: TRASFERIMENTI CORRENTI DALL'UNIONE EUROPEA E DAL RESTO DEL MONDO	155.433.424,50	58.862.130,04	2.162.481,60	56.699.648,44
	TOTALE TITOLO 2 - Trasferimenti correnti	585.740.304,37	357.256.192,69	203.226.988,94	154.029.203,75
Titolo III	Tipologia 100: VENDITA DI BENI E SERVIZI E PROVENTI DERIVANTI DALLA GESTIONE DEI BENI	3.325.639,15	6.107.945,21	5.553.628,65	554.316,56
	Tipologia 200: PROVENTI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO E REPRESSIONE DELLE IRREGOLARITÀ E DEGLI ILLECITI	11.269.976,44	10.769.682,94	9.523.412,10	1.246.270,84
	Tipologia 300: INTERESSI ATTIVI	412.897,07	9.323.363,12	758.312,04	8.565.051,08
	Tipologia 400: ALTRE ENTRATE DA REDDITI DA CAPITALE	350.000,00	158.667,00	158.667,00	0,00
	Tipologia 500: RIMBORSI E ALTRE ENTRATE CORRENTI	188.601.412,59	261.411.794,56	97.416.616,40	163.995.178,16
	TOTALE TITOLO 3 - Entrate extratributarie	203.959.925,25	287.771.452,83	113.410.636,19	174.360.816,64
Titolo IV	Tipologia 200: CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI	883.681.770,83	373.200.097,60	64.489.548,12	308.710.549,48
	Tipologia 300: ALTRI TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE	2.390.214,32	2.389.254,83	2.388.063,84	1.190,99
	Tipologia 400: ENTRATE DA ALIENAZIONE DI BENI MATERIALI E IMMATERIALI	1.359.584,02	1.796.748,83	1.781.538,79	15.210,04
	Tipologia 500: ALTRE ENTRATE IN CONTO CAPITALE	2107271,58	3.835.116,90	701.841,88	3.133.275,02

Titoli - Tipologie		Prev. Finali	Accertamenti	Riscossioni	Residui
	TOTALE TITOLO 4 - Entrate in conto capitale	889.538.840,75	381.221.218,16	69.360.992,63	311.860.225,53
Titolo V	Tipologia 300: RISCOSSIONE CREDITI DI MEDIO-LUNGO TERMINE	2.000.000,00	2.000.848,21	2.000.690,05	158,16
	Tipologia 400: ALTRE ENTRATE PER RIDUZIONE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE	210.913.392,83	137.663.607,45	137.623.444,94	40.162,51
	TOTALE TITOLO 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	212.913.392,83	139.664.455,66	139.624.134,99	40.320,67
Titolo VI	Tipologia 300: ACCENSIONE MUTUI E ALTRI FINANZIAMENTI A MEDIO LUNGO TERMINE	427.051.121,36	178.738.007,39	178.738.007,39	0,00
	TOTALE TITOLO 6 - Accensione di prestiti	427.051.121,36	178.738.007,39	178.738.007,39	0,00
Titolo IX	Tipologia 100: ENTRATE PER PARTITE DI GIRO	170.500.872,33	132.103.223,55	130.413.145,30	1.690.078,25
	Tipologia 200: ENTRATE PER CONTO TERZI	17.083.051,93	17.050.993,79	17.042.917,79	8.076,00
	TOTALE TITOLO 9 - Entrate per conto terzi e partite di giro	187.583.924,26	149.154.217,34	147.456.063,09	1.698.154,25
Totale Titoli		9.638.256.501,49	8.645.140.880,03	7.734.542.682,36	910.598.197,67

Dalla tabella che precede si può notare come le previsioni finali di cui alla tipologia 102 - Tributi destinati al finanziamento della sanità ammontano a 3.531.788.800,00 euro, mentre gli accertamenti ammontano poi a solo 678.144.945,06 euro, ovvero solo il 19,20% di quanto preventivato.

Al contrario, le previsioni finali di cui alla tipologia 103 - Tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali presentano previsioni finali pari a 3.593.230.192,67 euro, ma gli accertamenti sono pari a 6.468.352.631,96 euro, ovvero un più 180,01%.

Tali anomale differenze tra previsioni finali e accertamenti sembrerebbero dovute, in parte, a stanziamenti risultanti fra le previsioni finali di cui alla tipologia 102, ma che, nella fase dell'accertamento, sono state imputate alla tipologia 103.

E, in effetti, a tal proposito, nella Relazione sulla gestione allegata al Rendiconto 2018 (All. 19, pag. 80), si afferma che *“In sede di bilancio preventivo, nella tipologia “tributi destinati al finanziamento della sanità” erano stati classificati, oltre all'IRAP e all'addizionale regionale IRPEF, anche gli altri capitoli delle entrate devolute dedicati al perimetro sanitario per un importo previsto pari a euro 2.866.788.800,00. Successivamente, il Ministero dell'Economia e Finanze aveva chiesto lo spostamento di questi ultimi nella tipologia “tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali” in quanto modalità più corretta ai fini del controllo sui conti pubblici complessivi. In mancanza di tempi tecnici per provvedere alle dovute variazioni del bilancio di previsione (che avrebbero richiesto l'approvazione di una legge da parte del Consiglio regionale), si è provveduto ad accertare dette entrate su capitoli appartenenti alla tipologia “tributi devoluti””*.

Nella tabella che segue, si riportano le voci maggiormente significative confluenti nella descritta variazione.

Tabella 34 - Variazioni Tipologie 1010200-1010300

Capitolo	Tipologia	Descrizione Tipologia	Previsione Finale	Accertamenti	Minore/Maggiore Entrata C/Comp
EC121.014	1010200	TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	162.447.998,00	0,00	-162.447.998,00
EC121.522	1010300	TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	0,00	162.447.998,00	162.447.998,00
EC121.021	1010200	TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	1.792.296.235,00	0,00	-1.792.296.235,00
EC122.031	1010300	TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	0,00	1.792.296.235,00	1.792.296.235,00
EC121.022	1010200	TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	635.308.942,00	0,00	-635.308.942,00
EC121.521	1010300	TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	0,00	635.308.942,00	635.308.942,00
EC121.517	1010200	TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	35.162.366,00	0,00	-35.162.366,00
EC122.032	1010300	TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	0,00	35.162.366,00	35.162.366,00
EC121.518	1010200	TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	117.418.600,00	0,00	-117.418.600,00
EC122.033	1010300	TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	0,00	117.418.600,00	117.418.600,00
EC121.519	1010200	TRIBUTI DESTINATI AL FINANZIAMENTO DELLA SANITÀ	124.154.659,00	0,00	-124.154.659,00
EC122.034	1010300	TRIBUTI DEVOLUTI E REGOLATI ALLE AUTONOMIE SPECIALI	0,00	124.154.659,00	124.154.659,00

2.4.3 Gli indicatori delle entrate

L'art. 18-bis del D.Lgs. 118/2011 dispone che *“Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, gli enti adottano un sistema di indicatori semplici, denominato «Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio» misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.”* Il successivo art. 41 del medesimo decreto sull'armonizzazione dispone che *“Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto, la regione presenta un documento denominato "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" predisposto secondo le modalità previste dall'art. 18-bis”.*

L'Amministrazione regionale, con D.G.R. n. 13/19 del 13 marzo 2018, ha adottato il *“Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio 2018-2020”*, redatto secondo i prospetti approvati con decreto MEF del 9 dicembre 2015, come specificato nell'All. 4/1 del D.Lgs. 118/2011, *“Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio”*. Il piano degli indicatori è stato pubblicato nel sito istituzionale della Regione, come prescritto dalla stessa norma.

Con successiva D.G.R. n. 27/32 del 23 luglio 2019, la Giunta regionale ha approvato il *“Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018”* e la relazione illustrativa con l'analisi dei risultati e le motivazioni degli scostamenti.

Per quanto riguarda il rendiconto, il citato decreto MEF prevede, anzitutto, l'elaborazione di 56 *“indicatori sintetici”*, ricompresi in 15 diverse tipologie (All. 2/a)⁵¹.

⁵¹ Di seguito gli indicatori sintetici previsti per il rendiconto:

- 1) Rigidità strutturale di bilancio (1 indicatore);
- 2) Entrate correnti (8 indicatori);
- 3) Anticipazioni dell'istituto tesoriere (2 indicatori);
- 4) Spesa di personale (4 indicatori);
- 5) Esternalizzazione dei servizi (1 indicatore);
- 6) Interessi passivi (3 indicatori);
- 7) Investimenti (7 indicatori);
- 8) Analisi dei residui (6 indicatori);
- 9) Smaltimento debiti non finanziari (5 indicatori);
- 10) Debiti finanziari (4 indicatori);
- 11) Composizione dell'avanzo di amministrazione (4 indicatori);
- 12) Disavanzo di amministrazione (5 indicatori);
- 13) Debiti fuori bilancio (3 indicatori);
- 14) Fondo pluriennale vincolato (1 indicatore);
- 15) Partite di giro e conto terzi (2 indicatori).

Con riferimento alle entrate, il Piano prevede l'elaborazione di 8 *“Indicatori analitici concernenti la composizione delle entrate e l'effettiva capacità di riscossione”* (All. 2/b). Per ogni voce, suddivisa per titolo e tipologia d'entrata, devono essere indicati, la composizione delle entrate e le percentuali di riscossione.

Tra gli indicatori relativi alle entrate di maggior rilievo, anche tenuto conto delle corrispondenti percentuali rilevate nell'esercizio precedente, si evidenziano, nella tabella che segue, quelli relativi all'**incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni iniziali e finali di parte corrente, determinati dal rapporto tra il totale degli accertamenti dei primi tre titoli di entrata**, rispettivamente con la somma degli stanziamenti iniziali e finali di competenza dei primi tre titoli delle entrate.

La descritta incidenza mostra una **sottostima delle previsioni di entrata iniziali**. Tale aspetto, come evidenziato dalla tabella, è particolarmente rilevante con riferimento al Titolo III. Si può notare, altresì, come la sottostima delle previsioni iniziali, nei termini testé rappresentati, si sia verificata anche negli esercizi 2017 e 2016.

Le variazioni di bilancio effettuate nel corso dell'esercizio 2018 hanno determinato un incremento delle previsioni finali di entrata del 5,76%, simile all'analoga percentuale registrata nel 2017 (5,33%) e il **valore dell'indicatore che mette a raffronto accertamenti e stanziamenti finali si attesta al 98,42%, in miglioramento sia rispetto al risultato dell'esercizio 2017**, nel quale la corrispondente percentuale era uguale al 97,53% sia all'esercizio 2016 (96,40%).

Tabella 35 - Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni iniziali e finali di parte corrente

Indicatore 2.1 - Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni iniziali di parte corrente				Indicatore 2.2 - Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni finali di parte corrente			
Totale accertamenti primi tre titoli di entrata / Stanziamenti iniziali di competenza dei primi tre titoli delle Entrate				Totale accertamenti primi tre titoli di entrata / Stanziamenti finali di competenza dei primi tre titoli delle Entrate			
Esercizio 2018				Esercizio 2018			
Accertamenti (a)		Previsioni iniziali (b)		Accertamenti (a)		Previsioni finali (b)	
Titolo I	7.151.335.335,96	Titolo I	6.985.196.870,35	Titolo I	7.151.335.335,96	Titolo I	7.131.468.992,67
Titolo II	357.256.192,69	Titolo II	438.792.426,50	Titolo II	357.256.192,69	Titolo II	585.740.304,37
Titolo III	287.771.452,83	Titolo III	65.475.172,08	Titolo III	287.771.452,83	Titolo III	203.959.925,25
Totale	7.796.362.981,48	Totale	7.489.464.468,93	Totale	7.796.362.981,48	Totale	7.921.169.222,29
Valore indicatore: % (a/b)			104,10%	Valore indicatore: % (a/b)			98,42%
Esercizio 2017				Esercizio 2017			
Accertamenti (a)		Previsioni iniziali (b)		Accertamenti (a)		Previsioni finali (b)	
Titolo I	6.963.652.000,69	Titolo I	6.858.838.725,00	Titolo I	6.963.652.000,69	Titolo I	7.008.542.086,73
Titolo II	284.756.064,05	Titolo II	381.820.807,82	Titolo II	284.756.064,05	Titolo II	477.829.582,68
Titolo III	262.738.876,50	Titolo III	70.907.653,07	Titolo III	262.738.876,50	Titolo III	214.893.986,42
Totale	7.511.146.941,24	Totale	7.311.567.185,89	Totale	7.511.146.941,24	Totale	7.701.265.655,83
Valore indicatore: % (a/b)			102,73%	Valore indicatore: % (a/b)			97,53%
Esercizio 2016				Esercizio 2016			
Accertamenti (a)		Previsioni iniziali (b)		Accertamenti (a)		Previsioni finali (b)	
Titolo I	6.973.199.419,32	Titolo I	6.769.424.000,00	Titolo I	6.973.199.419,32	Titolo I	7.104.006.640,11
Titolo II	300.345.906,84	Titolo II	233.273.608,23	Titolo II	300.345.906,84	Titolo II	417.001.826,16
Titolo III	76.151.112,76	Titolo III	81.574.878,24	Titolo III	76.151.112,76	Titolo III	103.204.417,47
Totale	7.349.696.438,92	Totale	7.084.272.486,47	Totale	7.349.696.438,92	Totale	7.624.212.883,74
Valore indicatore: % (a/b)			103,75%	Valore indicatore: % (a/b)			96,40%

La successiva tabella espone i risultati relativi all'incidenza degli incassi correnti sulle previsioni di cassa iniziali (indicatore 2.5) e finali (indicatore 2.6) di parte corrente.

Tali indicatori sono idonei ad esprimere la capacità di riscossione relativa alle entrate correnti in relazione alle previsioni iniziali e definitive di cassa.

Come si può osservare, i rispettivi valori, seppur leggermente inferiori rispetto all'esercizio 2017, rimangono comunque piuttosto elevati.

Tabella 36 - Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni iniziali e finali di parte corrente

Indicatore 2.5 - Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni iniziali di parte corrente				Indicatore 2.6 - Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni definitive di parte corrente			
Totale incassi c/competenza e c/residui dei primi tre titoli di entrata / Stanziamenti iniziali di cassa dei primi tre titoli delle Entrate				Totale incassi c/competenza e c/residui primi tre titoli di entrata / Stanziamenti definitivi di cassa dei primi tre titoli delle Entrate			
Esercizio 2018				Esercizio 2018			
Incassi (a)		St. iniziali di cassa (b)		Incassi (a)		St. finali di cassa (b)	
Titolo I	7.180.917.375,59	Titolo I	7.062.675.934,45	Titolo I	7.180.917.375,59	Titolo I	7.275.577.742,76
Titolo II	255.096.049,44	Titolo II	360.227.758,44	Titolo II	255.096.049,44	Titolo II	347.087.503,07
Titolo III	124.599.551,97	Titolo III	156.043.912,14	Titolo III	124.599.551,97	Titolo III	314.586.095,70
Totale	7.560.612.977,00	Totale	7.578.947.605,03	Totale	7.560.612.977,00	Totale	7.937.251.341,53
Valore indicatore: % (a/b)			99,76%	Valore indicatore: % (a/b)			95,25%
Esercizio 2017				Esercizio 2017			
Incassi (a)		St. iniziali di cassa (b)		Incassi (a)		St. finali di cassa (b)	
Titolo I	7.052.089.436,18	Titolo I	6.906.435.489,53	Titolo I	7.052.089.436,18	Titolo I	7.234.085.688,11
Titolo II	194.936.078,54	Titolo II	299.044.004,65	Titolo II	194.936.078,54	Titolo II	327.814.223,13
Titolo III	226.506.331,62	Titolo III	157.454.622,61	Titolo III	226.506.331,62	Titolo III	153.761.455,30
Totale	7.473.531.846,34	Totale	7.362.934.116,79	Totale	7.473.531.846,34	Totale	7.715.661.366,54
Valore indicatore: % (a/b)			101,50%	Valore indicatore: % (a/b)			96,86%
Esercizio 2016				Esercizio 2016			
Incassi (a)		St. iniziali di cassa (b)		Incassi (a)		St. finali di cassa (b)	
Titolo I	6.707.062.932,35	Titolo I	6.954.393.000,00	Titolo I	6.707.062.932,35	Titolo I	6.802.506.590,81
Titolo II	238.007.040,77	Titolo II	274.859.608,23	Titolo II	238.007.040,77	Titolo II	387.988.762,50
Titolo III	79.656.594,24	Titolo III	64.475.878,24	Titolo III	79.656.594,24	Titolo III	168.397.903,11
Totale	7.024.726.567,36	Totale	7.293.728.486,47	Totale	7.024.726.567,36	Totale	7.358.893.256,42
Valore indicatore: % (a/b)			96,31%	Valore indicatore: % (a/b)			95,46%

2.5 Le spese di competenza

2.5.1 Le spese per titoli e per fonte

Le **previsioni definitive di spesa per l'esercizio 2018**, al netto della quota di disavanzo (567.870.616,54 euro), che rappresentano le risorse la cui spendita è autorizzata per la gestione dell'esercizio considerato, risultano **pari a 10.540.892.214,77 euro, con un incremento del 2,97% rispetto all'esercizio 2017** (complessivo del 4,05% in termini di competenza e del 10,56% in termini di cassa).

Un modesto **incremento, del 2,08%, registrano anche gli impegni** (pari a 8.123.528.856,48 euro), nonché la quota del Fondo pluriennale vincolato (+ 5,99% rispetto all'esercizio precedente) e, infine, i **pagamenti (7.552.339.331,56 euro), che aumentano dell'8,92%**.

La capacità d'impegno dell'esercizio, rappresentata dal rapporto tra impegni e stanziamenti finali di competenza, al netto del FPV, si attesta complessivamente all'85,20%, appena inferiore all'omologo dato registrato nei precedenti esercizi.

La capacità di pagamento, espressa dal rapporto tra pagamenti e impegni, evidenzia una percentuale del 92,97%, in questo caso più elevata rispetto agli anni precedenti.

I residui derivanti dalla gestione della competenza risultano invece ridotti del 44,21%.

Le economie si mantengono complessivamente a un livello elevato, pari al 13,38% rispetto agli stanziamenti finali, percentuale superiore anche al dato registrato nell'esercizio 2017 (12,99%).

Disaggregando tali valori di sintesi nell'analisi per titoli, dal raffronto rispetto allo scorso esercizio, si evidenzia quanto segue.

In primo luogo, si registra un incremento del 3,82% delle previsioni finali relative al **Titolo I - Spese correnti**, per il quale si osserva anche un aumento degli impegni e dei pagamenti, con un importante decremento dei residui della competenza (- 42,71%). L'incidenza percentuale degli impegni sulle previsioni finali, al netto del FPV, si attesta al 94,49%, percentuale più elevata rispetto al già notevole dato degli esercizi precedenti, così come il rapporto tra pagamenti e impegni che, nel 2018, raggiunge la percentuale del 94,58%.

Le previsioni finali relative al **Titolo II - Spese in conto capitale** registrano un incremento del 4,57%, non correlato, tuttavia, all'andamento degli impegni, che risultano in diminuzione dell'8,46% e che si compendiano in una capacità d'impegno del 57,72%. Da rilevare, comunque, che la quota del FPV per le spese in conto capitale risulta pari a 963.353.210,67 euro per l'esercizio 2018, contro 913.983.039,94 euro per l'esercizio 2017. Aumentano, inoltre, i pagamenti (del 12,74%) e diminuiscono i residui (del 46,77%).

Infine, sempre per quanto riguarda il Titolo II, le economie di competenza risultano pari a 687.327.622,17 euro, superiori del 28,02% rispetto al 2017, andando a confermare un *trend* di crescita (+ 43,06%) già rilevato nel precedente esercizio.

Tali dati, unitamente a quelli sopra riportati in merito alla rilevata riduzione delle previsioni e degli accertamenti delle entrate in conto capitale, suggeriscono una criticità della gestione in conto capitale che, per i suoi riflessi, come detto, sullo sviluppo regionale di medio-lungo termine, impone alla Regione la massima attenzione.

In questo senso, nell'ambito della documentazione concernente le attività di verifica svolte sulla circolare n. 8 della Direzione generale dei Servizi finanziari del 27 giugno 2018 (v. *infra*), con la quale sono state rilevate criticità sull'attendibilità dei cronoprogrammi di gestione dell'entrate e della spesa e impartite indicazioni per il loro superamento, l'Assessorato dei lavori pubblici, con nota n. 27113 del 31 luglio 2018, in materia di reimputazioni, ha evidenziato *“che la complessità delle procedure di attuazione dei programmi relativi alle grandi opere pubbliche comporta, assai spesso, la necessità di rivedere le previsioni iniziali di avanzamento procedurale e quindi anche finanziario”*, ponendo l'accento sul fatto che *“nel 90% dei casi si tratta di soggetti esterni all'Amministrazione regionale, nei confronti dei quali, spesso, non si dispone degli strumenti che consentano l'immediato esercizio di poteri direttivi o anche di influenza dominante”*.

Si propone come un intervento volto a migliorare la capacità di spesa della Regione anche il disegno di legge 47/A del 13 aprile 2017, che ha condotto all'approvazione della L.R. 8/2018, intitolata *“Nuove norme in materia di contratti pubblici di lavori, servizi e forniture”*; in tale atto si illustra come, in considerazione della centralità della fase programmatica nel ciclo di vita del contratto, nell'ambito dell'articolato normativo proposto, si introduce, in funzione del riordino e della semplificazione degli strumenti di programmazione della

spesa, l'istituto della delegazione amministrativa per le opere pubbliche di competenza della Regione e il Fondo per la progettazione e la realizzazione delle opere di competenza degli altri enti, in particolare per il sistema delle autonomie locali, deputato all'assegnazione dei finanziamenti regionali agli stessi mediante apposito cronoprogramma procedurale e finanziario.

Con riserva di ulteriori approfondimenti e di verifica delle risultanze delle cennate iniziative, si richiama, ad ogni modo, la massima attenzione nel rafforzamento del ruolo programmatico della Regione e nella verifica dell'efficacia e della tempestività della spesa in conto capitale.

Per quanto concerne il **Titolo 3 - Spese per incremento attività finanziarie**, le previsioni finali risultano inferiori del 4,47% rispetto al 2017, mentre gli impegni hanno raggiunto un leggero incremento, pari al 5,13%, e i pagamenti del 4,07%.

Valori inferiori allo scorso esercizio si riscontrano altresì per il **Titolo 4 - Rimborso prestiti**, con previsioni finali inferiori del 16,38% e impegni e pagamenti per -37,86%.

Grafico 7 - Esercizio 2018 - Spese - Previsioni finali - Impegni - Pagamenti

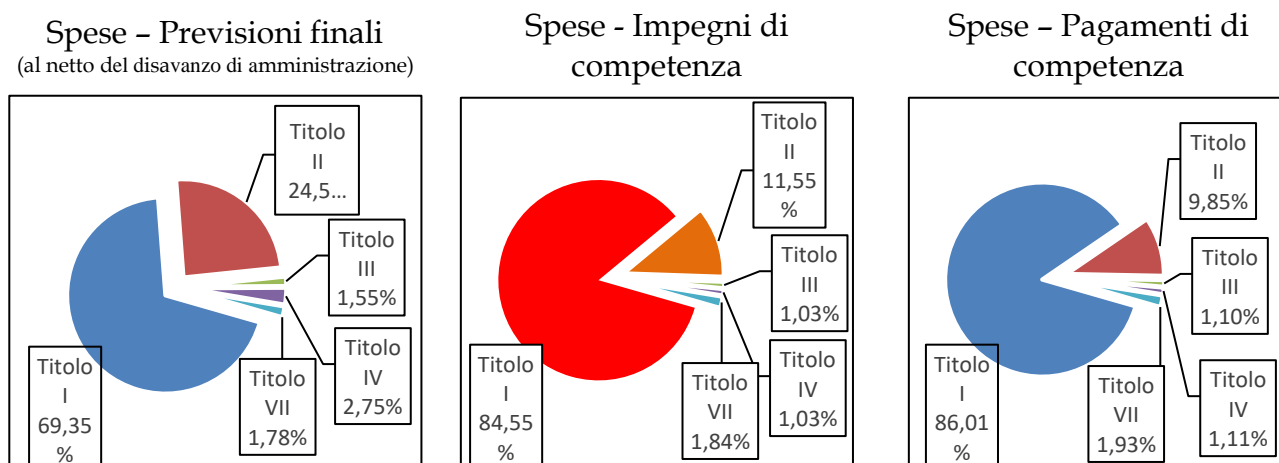


Tabella 37 - Riepilogo delle spese di competenza per titoli - Esercizi 2017 - 2018

		2017	2018	% Var. 2018/2017
TITOLO I Spese correnti	Previsioni finali (comp. + FPV)	7.041.489.244,02	7.310.610.053,10	3,82%
	Di cui FPV	35.633.106,53	41.369.525,30	16,10%
	Previsioni finali di cui comp.	7.005.856.137,49	7.269.240.527,80	3,76%
	Economie	440.157.493,18	400.811.297,10	-8,94%
	Impegni	6.565.698.644,31	6.868.429.230,70	4,61%
	Pagamenti	5.915.563.562,99	6.495.942.940,44	9,81%
	Residui competenza	650.135.081,32	372.486.290,26	-42,71%
TITOLO II Spese in conto capitale	Previsioni finali (comp. + FPV)	2.475.927.385,88	2.588.976.319,61	4,57%
	Di cui FPV	913.983.039,94	963.353.210,67	5,40%
	Previsioni finali di cui comp.	1.561.944.345,94	1.625.623.108,94	4,08%
	Economie	536.884.613,59	687.327.622,17	28,02%
	Impegni	1.025.059.732,35	938.295.486,77	-8,46%
	Pagamenti	659.811.908,04	743.889.705,95	12,74%
	Residui competenza	365.247.824,31	194.405.780,82	-46,77%
Titolo III Spese per incremento attività finanziarie	Previsioni finali (comp. + FPV)	171.000.000,00	163.360.000,00	-4,47%
	Di cui FPV	0,00	1.800.000,00	-
	Previsioni finali di cui comp.	171.000.000,00	161.560.000,00	-5,52%
	Economie	91.088.905,22	77.550.829,86	-14,86%
	Impegni	79.911.094,78	84.009.170,14	5,13%
	Pagamenti	79.911.094,78	83.160.594,97	4,07%
	Residui competenza	0,00	848.575,17	
Titolo IV Rimborso prestiti	Previsioni finali	347.240.572,97	290.361.917,80	-16,38%
	Economie	212.632.001,03	206.721.166,27	-2,78%
	Impegni	134.608.571,94	83.640.751,53	-37,86%
	Pagamenti	134.608.571,94	83.640.751,53	-37,86%
	Residui competenza	0	0,00	
Titolo VII Uscite per conto terzi e partite di giro	Previsioni finali	201.074.550,29	187.583.924,26	-6,71%
	Economie	48.582.342,13	38.429.706,92	-20,90%
	Impegni	152.492.208,16	149.154.217,34	-2,19%
	Pagamenti	144.120.369,16	145.705.338,67	1,10%
	Residui competenza	8.371.839,00	3.448.878,67	-58,80%
TOTALE TITOLI	Previsioni finali (comp. + FPV)	10.236.731.753,16	10.540.892.214,77	2,97%
	Di cui FPV	949.616.146,47	1.006.522.735,97	5,99%
	Previsioni finali di cui comp.	9.287.115.606,69	9.534.369.478,80	2,66%
	Economie	1.329.345.355,15	1.410.840.622,32	6,13%
	Impegni	7.957.770.251,54	8.123.528.856,48	2,08%
	Pagamenti	6.934.015.506,91	7.552.339.331,56	8,92%
	Residui competenza	1.023.754.744,63	571.189.524,92	-44,21%
DISAVANZO DI AMMINISTRAZIONE		439.987.537,00	567.870.616,54	29,07%
Totale generale della spesa - prev. fin.		10.676.719.290,16	11.108.762.831,31	4,05%

Tabella 38 - Spesa per titoli - Capacità di impegno e pagamento

Titolo	(a) Previsioni finali (comp. +FPV)	(b) Di cui FPV	(c) Previsione Finale di cui comp.	(d) Impegni	(e) Pagamenti	(f) Economie	(g) Residui	$h = (b+d)/a$ Capacità d'impegno (comp.+FPV)	$i = d/c$ Capacità d'impegno dell'esercizio (al netto FPV)	$l = e/d$ Capacità di pagamento
Titolo I Spese correnti	7.310.610.053,10	41.369.525,30	7.269.240.527,80	6.868.429.230,70	6.495.942.940,44	400.811.297,10	372.486.290,26	94,52%	94,49%	94,58%
Titolo II Spese in conto capitale	2.588.976.319,61	963.353.210,67	1.625.623.108,94	938.295.486,77	743.889.705,95	687.327.622,17	194.405.780,82	73,45%	57,72%	79,28%
Titolo III Spese per incremento attività finanziarie	163.360.000,00	1.800.000,00	161.560.000,00	84.009.170,14	83.160.594,97	77.550.829,86	848.575,17	52,53%	52,00%	98,99%
Titolo IV Rimborso prestiti	290.361.917,80	0,00	290.361.917,80	83.640.751,53	83.640.751,53	206.721.166,27	0,00	28,81%	28,81%	100,00%
Titolo VII Uscite per conto terzi e partite di giro	187.583.924,26	0,00	187.583.924,26	149.154.217,34	145.705.338,67	38.429.706,92	3.448.878,67	79,51%	79,51%	97,69%
Totale titoli	10.540.892.214,77	1.006.522.735,97	9.534.369.478,80	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56	1.410.840.622,32	571.189.524,92	86,62%	85,20%	92,97%
Dis. Amm.ne	567.870.616,54									
Tot. Generale	11.108.762.831,31	1.006.522.735,97	9.534.369.478,80	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56	1.410.840.622,32	571.189.524,92			

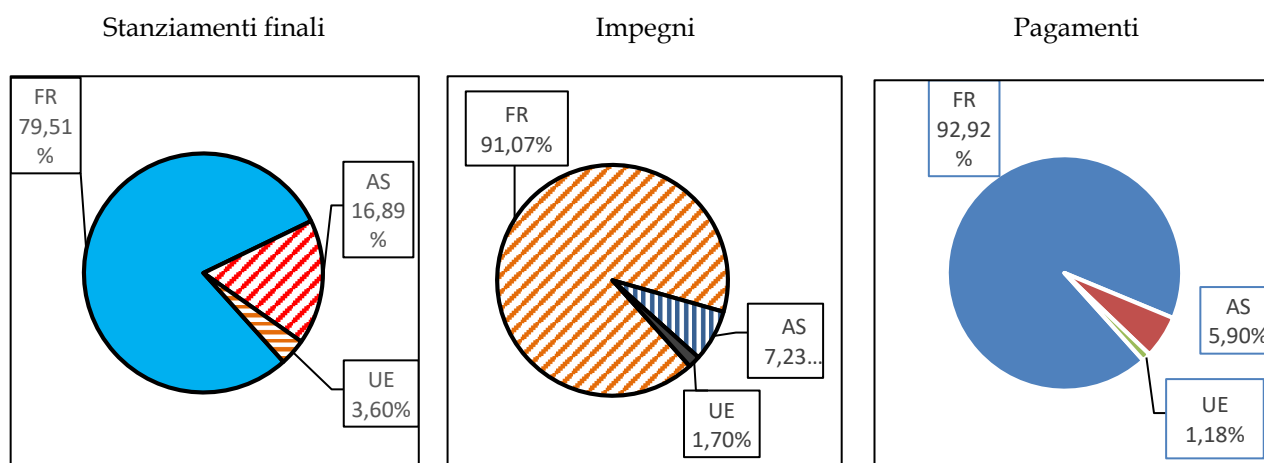
Analogamente a quanto accade per le entrate, l'analisi della ripartizione delle risorse per fonte di finanziamento evidenzia la preponderanza delle risorse regionali che rappresentano il 79,51% degli stanziamenti finali e il 91,07% degli impegni. Tuttavia, per quanto concerne le spese in conto capitale - Titolo II, su un totale di stanziamenti di 2.588.976.319,61 euro, il 51,27% risulta di provenienza statale.

Tale percentuale, peraltro, non trova pieno riscontro nell'effettivo utilizzo delle risorse, dato che le economie sui fondi di provenienza statale ammontano a 433.908.324,41 euro.

Si osserva, inoltre, che la proporzione tra fonti di finanziamento non si presenta rispettata nelle tre prospettive di analisi (stanziamenti, impegni e pagamenti). Difatti, le spese finanziate da entrate comunitarie, e in misura più significativa da quelle statali, non mantengono le percentuali registrate a livello previsionale nelle fasi dell'impegno e dei pagamenti, il che suggerisce, per tali risorse, una minore efficienza nel ciclo della spesa in dette fasi, rispetto a quanto si può desumere per le spese a finanziamento regionale.

Più precisamente, come emerge dalla sintesi grafica delle spese per fonte, le spese a finanziamento statale presentano impegni solo per il 7,23% e pagamenti ancor più ridotti, pari al 5,90%, mentre quelle a finanziamento comunitario presentano impegni solo per l'1,70% e pagamenti ancor più ridotti, pari all'1,18%.

Grafico 8 - Spese per fonte - Competenza 2018



La Regione, con nota del CPR n. 8374 del 27 novembre 2019, premesso che nel 2018 sono stati individuati la quasi totalità degli interventi del Fondo Unico POR FESR 2014-2020, illustra come, trattandosi di contributi a rendicontazione, si procede all'accertamento

dell'entrata nelle stesse annualità di esigibilità della spesa, con la precisazione che nei progetti a "Titolarità regionale", per i quali l'Amministrazione regionale è anche il soggetto beneficiario, ovvero stazione appaltante, le spese impegnate sono pagate a seguito della realizzazione delle attività da parte del fornitore ed, espletati i controlli previsti dal Regolamento, si procede con la certificazione della spesa e la riscossione del rimborso da parte della Commissione Europea.

Diversamente, nei progetti a "Regia regionale", per i quali i beneficiari sono diversi dall'Amministrazione regionale, ovvero Comuni, Università, aziende sanitarie, imprese, *etc.*, la registrazione dei dati di avanzamento avviene a cura di tali soggetti direttamente nel Sistema SMEC e da essa dipende la relativa sottoponibilità a controllo e la ammissione alla rendicontazione.

La Regione illustra come tale processo genera un disallineamento temporale tra la fase di uscita delle risorse dal bilancio regionale e quella di generazione della spesa rendicontabile con contestuali entrate da parte della Commissione Europea, con la precisazione che l'attuale ciclo di programmazione 2014-2020 prevede che la domanda di pagamento all'UE possa essere presentata solo a seguito del controllo di I livello da parte delle Autorità di Gestione dei Programmi sulla totalità degli interventi ammessi a pagamento e inseriti sul sistema di monitoraggio regionale.

Si aggiunge che per *"mettere in salvaguardia le risorse dei Programmi comunitari, connesse al raggiungimento degli obiettivi di spesa N+3, è necessario porre in atto un'incessante azione di pressing nei confronti dei beneficiari (anche la stessa RAS) ad accelerare la spesa e a registrare tempestivamente gli avanzamenti sul sistema di monitoraggio, portando rapidamente a controllo i pagamenti effettuati ai fini della certificazione e relativa riscossione delle entrate"* e che *"Visti i ritardi nella spendita delle risorse, dettati anche dalle disposizioni normative in atto, si procede alla ricognizione di progetti "ammissibili" al POR finanziati con diversi strumenti finanziari o su altri capitoli del bilancio nel rispetto dei Regolamenti comunitari. L'allineamento con il bilancio regionale potrà essere definito e completato solo alla chiusura del Programma Operativo attraverso la verifica della funzionalità dei progetti rendicontati alla Commissione europea"*.

Tanto considerato, pur nell'ovvia necessità di rispettare la tempistica e le modalità procedurali imposte dalle fonti normative comunitarie, che può suggerire l'utilità di una verifica su base pluriennale dell'efficienza della gestione in argomento, al di là della sua correttezza contabile, non si può tacere come la Regione debba garantire il miglior esercizio del proprio ruolo di programmazione e di impulso alla corretta e piena spendita delle risorse in argomento.

Nella tabella successiva, si evidenzia, infine, il dettaglio per titoli e per fonte di finanziamento.

Tabella 39 - Spesa per Titoli e fonte - Competenza 2018

Titolo	Fonte	Stanziamenti finali	Impegni	Pagamenti
Titolo I Spese correnti	FR	6.701.493.383,47	6.494.799.342,85	6.209.496.687,30
	AS	451.646.173,71	311.482.707,85	250.836.370,39
	UE	157.470.495,92	62.147.180,00	35.609.882,75
TOTALE		7.310.610.053,10	6.868.429.230,70	6.495.942.940,44
Titolo II Spese in conto capitale	FR	1.056.615.580,61	604.355.680,00	514.018.306,11
	AS	1.327.474.949,92	274.941.654,92	193.531.509,08
	UE	204.885.789,08	58.998.151,85	36.339.890,76
TOTALE		2.588.976.319,61	938.295.486,77	743.889.705,95
Titolo III - Spese per incremento attività finanziarie	FR	163.360.000,00	84.009.170,14	83.160.594,97
	AS			
	UE			
TOTALE		163.360.000,00	84.009.170,14	83.160.594,97
Titolo IV - Rimborso prestiti	FR	289.059.917,80	82.339.539,96	82.339.539,96
	AS	1.302.000,00	1.301.211,57	1.301.211,57
	UE			
TOTALE		290.361.917,80	83.640.751,53	83.640.751,53
Titolo VII - Uscite per conto terzi e partite di giro	FR	170.772.631,46	132.342.924,54	128.894.045,87
	AS			
	UE	16811292,8	16811292,8	16811292,8
TOTALE		187.583.924,26	149.154.217,34	145.705.338,67
TOTALE TITOLI	FR	8.381.301.513,34	7.397.846.657,49	7.017.909.174,21
	AS	1.780.423.123,63	587.725.574,34	445.669.091,04
	UE	379.167.577,80	137.956.624,65	88.761.066,31
		10.540.892.214,77	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56
Copertura disavanzo	FR	567.870.616,54		
TOTALE GENERALE		11.108.762.831,31	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56

2.5.2 Le spese per missioni

L'art. 12 del D.Lgs. 118/2011 prevede che le amministrazioni pubbliche adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi, che evidenzia le finalità della spesa.

Il successivo art. 13 stabilisce, tra l'altro, che *“Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni”*.

Dall'esame della spesa ripartita per missioni, che consente una visione, seppure di sintesi, delle **principali scelte compiute dal governo regionale nella spendita delle risorse** a disposizione per l'esercizio, si può osservare come gli stanziamenti previsti per la **Missione 13 - Tutela della salute**, rappresentano il 36,84% dell'intera previsione di spesa per il 2018, percentuale superiore anche al dato analogo riscontrato nel 2017 (35,77%), esercizio rispetto al quale si osserva, altresì, un incremento in termini assoluti (+ 6,03%). Inoltre, crescono gli impegni di competenza (+5,37%) e i pagamenti (+8,19%), andando a esprimere una capacità d'impegno e una capacità di pagamento superiori al 99%.

La seconda voce maggiormente significativa del bilancio regionale è rappresentata dalla **Missione 18 - Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali**, per la quale si rilevano stanziamenti pari al 12,80% di quelli complessivi, in leggera diminuzione rispetto all'esercizio 2017 (-2,03%), così come gli impegni (-1,67%). Anche in questo caso si rilevano altissime percentuali relative alla capacità di impegno (99,98%) e di pagamento (98,31%).

Di notevole impatto sul bilancio regionale risultano, altresì, le risorse destinate alla **Missione 9 - Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente**, pari a oltre il 10% degli stanziamenti complessivi, con un incremento del 9,77% rispetto al 2017. Per tale missione si evidenzia l'importante quota di risorse relativa al FPV, la più elevata di tutto il bilancio 2018. La capacità d'impegno è pari al 78,54%, mentre la capacità di pagamento al 82,48%. Si tratta di valori piuttosto elevati, se si considera che oltre il 60% degli stanziamenti della Missione 9 è rappresentato da spese in conto capitale, connotate da una più elevata complessità nella progettualità e nelle procedure di spesa, mentre per le missioni di cui si è fatto cenno in precedenza gli stanziamenti di parte corrente risultano assolutamente preponderanti.

Seguono, in termini di rilevanza relativa, gli stanziamenti alla **Missione 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione** che rappresentano il 9,04% dello stanziamento 2018. Si deve sottolineare che tali previsioni comprendono lo stanziamento al Fondo speciale per la restituzione dell'anticipazione di liquidità di cui all'art. 8 del D.L. 78/2015 (202.133.917,80

euro al cap. SC08.0230), la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione quale quota accantonata. Le economie della Missione in esame, infatti, risultavano pari al 56,31% rispetto allo stanziamento nell'esercizio 2017 e al 51,50% nel 2018.

La quota percentuale relativa più bassa delle risorse assegnate per l'esercizio, è riferibile alla **Missione 3 - Ordine pubblico e sicurezza**, che prevede stanziamenti per solo lo 0,04% del bilancio 2018, peraltro inferiore del 43,86% al corrispondente stanziamento dell'esercizio 2017. Occorre precisare, inoltre, che il 96% dell'intero stanziamento grava sul capitolo SC04.0468 dedicato ai contributi annui alle compagnie barracellari (artt. 28, comma 1, punto 2 e 29, L.R. 25/1988, e art. 30, comma 12, L.R. 7/2002, secondo la denominazione del capitolo). La capacità d'impegno è pari al 99,44%.

Per quanto concerne le Missioni destinate alle politiche sociali e giovanili, allo studio, alla cultura, al lavoro, al turismo (Missioni 4, 5, 6, 7, 12 e 15), si assiste a un incremento dei relativi stanziamenti, che per il 2018 ammontano complessivamente a 1.065.886.446,47 euro, pari al 10,11% dell'intero bilancio (contro l'8,73% del 2017). Assai elevato è il volume delle economie, pari a 208.434.511,36 euro, ovvero il 19,56% dello stanziamento. In particolare, per quanto concerne la **Missione 4 - Istruzione e diritto allo studio** si registrano impegni per 165.773.286,57 euro, in aumento rispetto all'esercizio precedente, con una capacità di impegno dell'87,45% e una capacità di pagamento dell'85,84%.

La **Missione 5 - Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali** prevede stanziamenti di competenza pari a meno dell'1% del bilancio regionale, in diminuzione anche rispetto al precedente esercizio.

La **Missione 6 - Politiche giovanili, sport e tempo libero** presenta uno stanziamento corrispondente allo 0,22% del bilancio regionale, in aumento rispetto al precedente esercizio. Per questa missione si registra, inoltre, un'elevata capacità di impegnare le somme stanziare, con una percentuale pari al 91,41%.

La **Missione 7 - Turismo** registra un incremento negli stanziamenti di oltre il 53% concentrati per oltre il 40% in due soli capitoli: il capitolo SC06.0177, dedicato alle "*Spese per organizzazione eventi, pubblicità e servizi di trasferta per la promozione del turismo in Sardegna*", *spese correnti, Programma 01 - sviluppo e valorizzazione del turismo*" e il capitolo SC08.7094,

rubricato al “FSC (Fondo di sviluppo e coesione) 2014-2020 – Interventi di sviluppo locale per la promozione del territorio - Programmazione Territoriale - Sviluppo del turismo - Linea di Azione 4.1.2, spese in conto capitale” (trattasi di assegnazioni statali).

La **Missione 12 - Diritti sociali, politiche sociali e famiglia** presenta stanziamenti finali in notevole crescita rispetto all’esercizio 2017, così come i relativi impegni e pagamenti di competenza, con una netta diminuzione dell’ammontare dei residui da riportare all’esercizio successivo.

Per la **Missione 15 - Politiche per il lavoro e la formazione professionale**, di notevole rilievo data la situazione economica e sociale dell’Isola, sono previsti stanziamenti di competenza per 237.943.009,46 euro, corrispondenti al 2,26% delle risorse complessive in bilancio. Il rapporto tra impegni e stanziamenti risulta pari al 70,77%, mentre appare piuttosto elevato il volume delle economie rispetto agli stanziamenti, pari al 28,82%. Gli stanziamenti e gli impegni di competenza risultano superiori, in confronto all’esercizio 2017, rispettivamente del 25,25% e del 17,16%.

Andando a esaminare le altre missioni più significative in termini quantitativi, la **Missione 8 - Assetto del territorio e edilizia abitativa** prevede stanziamenti pari all’1,23% del bilancio regionale, in diminuzione rispetto all’esercizio 2017. Gli impegni si riducono del 21,86% e la capacità di impegno risulta pari al 91,02%. Nel complesso, quindi, si registra una maggiore attendibilità delle poste stabilite in bilancio, confermata dal notevole decremento dei fondi andati in economia, inferiori del 60,57% rispetto al 2017.

Per quanto riguarda la **Missione 10 - Trasporti e diritto alla mobilità**, si osserva che, mentre gli stanziamenti risultano superiori del 7,56% rispetto all’esercizio precedente, gli impegni di competenza, invece, sono inferiori del 16,57%. La quota di cui al FPV è però superiore del 10,72%. Le economie rilevate rappresentano il 24,60%, sullo stanziamento finale.

La **Missione 11 - Soccorso civile** prevede uno stanziamento pari allo 0,45% del bilancio regionale. Si rileva una capacità d’impegno del 40,92% e un’elevata percentuale di somme mandate in economia rispetto agli stanziamenti previsti, di oltre il 46%.

Alla **Missione 14 - Sviluppo economico e competitività** sono state destinate il 4,08% delle risorse disponibili in bilancio, in aumento rispetto al 2017. Anche gli impegni di competenza

assunti nell'esercizio 2018 risultano maggiori del 35,77% nei confronti degli impegni assunti nel 2017, evidenziando una capacità d'impegno del 60,36%.

Per la **Missione 16 - Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca**, pari al 4,76% delle risorse 2018, si rileva, invece una diminuzione degli stanziamenti finali del 12,06% rispetto all'esercizio precedente. Un decremento si riscontra, altresì negli impegni e nei pagamenti. Anche per la **Missione 17 - Energia e diversificazione delle fonti energetiche** si assiste a una decrescita di tutti i parametri rispetto al 2017: gli stanziamenti, di cui il 63,47% è relativo al FPV, si riducono del 10,79%, gli impegni del 45,81%.

Con riguardo alla **Missione 19 - Relazioni internazionali**, che presenta stanziamenti per lo 0,28% dello stanziamento di bilancio, si osserva che il 68,42% di essi è stato mandato in economia, con impegni per soli 7.147.744,06 euro, mentre il FPV ammonta a 2.203.276,5 euro.

Con riguardo alla **Missione 20 - Fondi e accantonamenti**, anche per l'esercizio 2018, si osserva la mancanza, tra gli allegati al rendiconto, quale complemento obbligatorio rispetto alle risultanze a consuntivo, dell'elenco, previsto dall'art. 63, comma 4, del D.Lgs. 118/2011, delle delibere di prelievo dal Fondo di riserva per spese impreviste di cui all'art. 48, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 118/2011, con indicazione dei motivi per i quali si è proceduto ai prelevamenti. Tali elementi sono riportati unicamente nella Relazione sulla gestione⁵², avente, più propriamente, funzione illustrativa della gestione dell'ente.

Le dotazioni finali della Missione 20 ammontano a 77.330.800,22 euro, di cui 77.220.015,10 euro in economia, con impegni e pagamenti per 110.785,12 euro.

La **Missione 50 - Debito pubblico** vede stanziamenti per l'1,82% delle risorse 2018, inferiori del 27,12% rispetto all'esercizio precedente.

La **Missione 99 - Servizi per conto terzi** presenta stanziamenti inferiori del 6,71% rispetto al 2017 e risulta inferiore anche il volume degli impegni (-2,19%) mentre i pagamenti sono leggermente superiori (+ 1,10%). Le somme mandate in economia sono pari al 20,49% degli stanziamenti di competenza.

Di seguito si riportano le tabelle di dettaglio dell'articolazione della spesa per missioni.

⁵² All. 19 - Relazione sulla gestione 2018 (pagg. 68-69).

Grafico 9 - Competenza - Ripartizione degli stanziamenti per Missioni

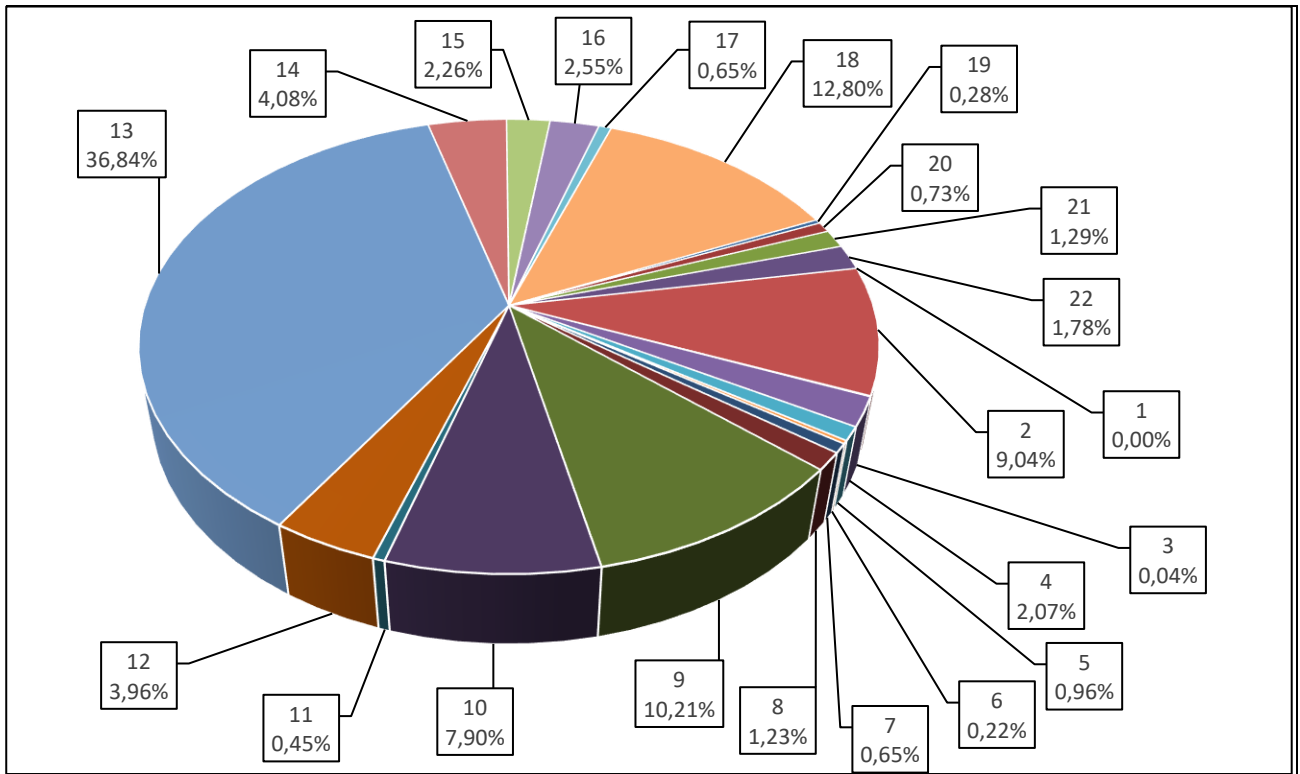
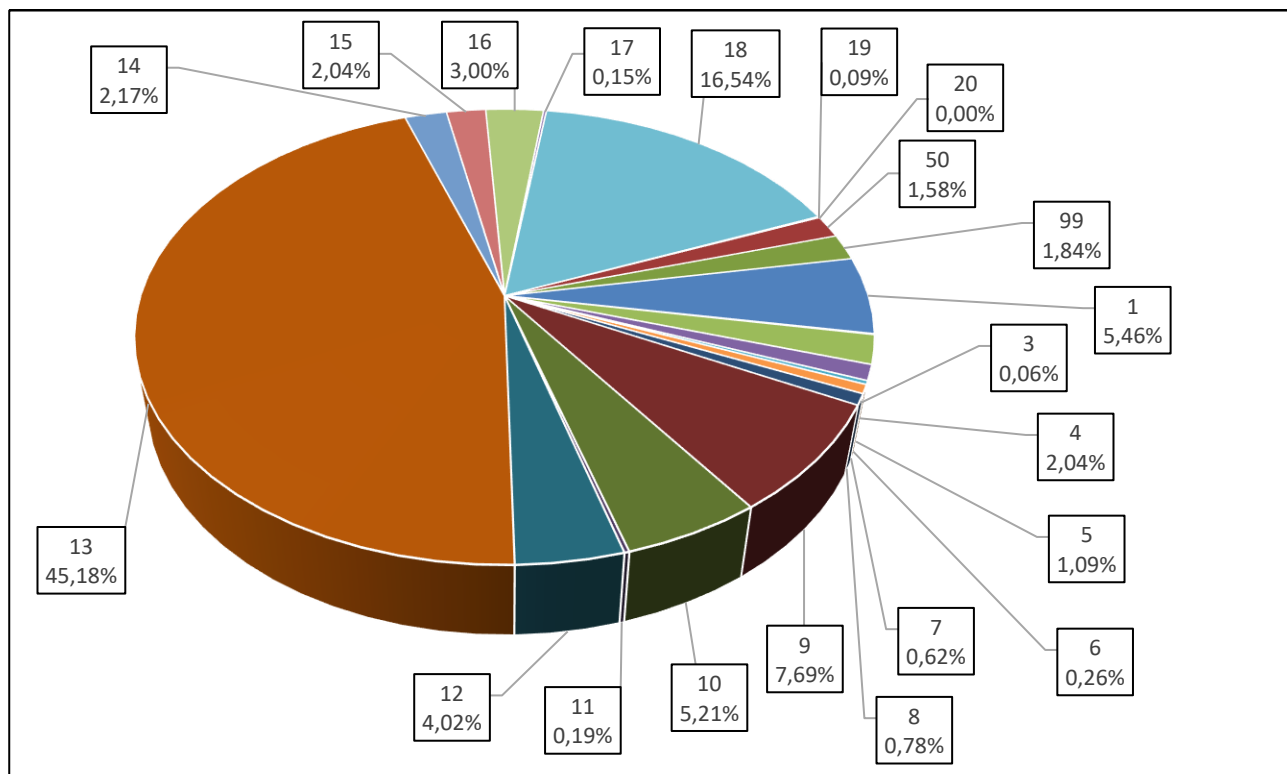


Grafico 10 - Competenza - Ripartizione degli impegni per Missioni



1	Servizi istituzionali, generali e di gestione
3	Ordine pubblico e sicurezza
4	Istruzione e diritto allo studio
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero
7	Turismo
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente
10	Trasporti e diritto alla mobilità
11	Soccorso civile
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia
13	Tutela della salute
14	Sviluppo economico e competitività
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali
19	Relazioni internazionali
20	Fondi e accantonamenti
50	Debito pubblico
99	Servizi per conto terzi

Tabella 40 – Spesa per missioni – Raffronto stanziamenti finali esercizi 2017 - 2018

SPESA MISSIONI		Previsioni finali 2017 (competenza +FPV)	% su Totale	Previsioni finali 2018 (competenza +FPV)	% su Totale	Var. 2018/2017
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	965.296.172,73	9,43%	953.048.542,93	9,04%	-1,27%
3	Ordine pubblico e sicurezza	8.352.005,59	0,08%	4.688.893,93	0,04%	-43,86%
4	Istruzione e diritto allo studio	237.046.508,68	2,32%	217.742.638,38	2,07%	-8,14%
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	102.507.876,99	1,00%	101.308.907,51	0,96%	-1,17%
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	12.766.063,73	0,12%	23.311.260,99	0,22%	82,60%
7	Turismo	44.325.545,68	0,43%	68.086.628,30	0,65%	53,61%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	138.382.706,52	1,35%	129.940.770,00	1,23%	-6,10%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	980.719.536,17	9,58%	1.076.563.309,91	10,21%	9,77%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	774.152.380,85	7,56%	832.706.381,76	7,90%	7,56%
11	Soccorso civile	36.633.445,26	0,36%	47.242.530,77	0,45%	28,96%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	326.134.138,00	3,19%	417.494.001,83	3,96%	28,01%
13	Tutela della salute	3.662.160.552,78	35,77%	3.882.902.269,21	36,84%	6,03%
14	Sviluppo economico e competitività	319.252.174,89	3,12%	430.093.490,04	4,08%	34,72%
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	189.977.953,20	1,86%	237.943.009,46	2,26%	25,25%
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	305.880.017,38	2,99%	268.986.326,39	2,55%	-12,06%
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	77.082.384,84	0,75%	68.766.727,76	0,65%	-10,79%
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	1.377.392.148,49	13,46%	1.349.440.022,88	12,80%	-2,03%
19	Relazioni internazionali	62.867.189,90	0,61%	29.606.778,24	0,28%	-52,91%
20	Fondi e accantonamenti	227.976.226,33	2,23%	77.330.800,22	0,73%	-66,08%
50	Debito pubblico	186.752.174,86	1,82%	136.105.000,00	1,29%	-27,12%
99	Servizi per conto terzi	201.074.550,29	1,96%	187.583.924,26	1,78%	-6,71%
Totale Missioni		10.236.731.753,16	100,00%	10.540.892.214,77	100,00%	2,97%

Tabella 41 - - Spesa per missioni - Raffronto impegni esercizi 2017 - 2018

SPESA MISSIONI		Impegni 2017	% su Totale	Impegni 2018	% su Totale	Var. 2018/2017
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	402.955.762,31	5,06%	443.272.055,09	5,46%	10,01%
3	Ordine pubblico e sicurezza	8.191.298,30	0,10%	4.662.687,54	0,06%	-43,08%
4	Istruzione e diritto allo studio	160.618.816,77	2,02%	165.773.286,57	2,04%	3,21%
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	86.651.174,13	1,09%	88.753.319,33	1,09%	2,43%
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	12.444.532,65	0,16%	21.308.357,90	0,26%	71,23%
7	Turismo	33.892.238,69	0,43%	50.487.852,00	0,62%	48,97%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	81.328.791,97	1,02%	63.546.513,97	0,78%	-21,86%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	604.587.345,51	7,60%	624.330.352,42	7,69%	3,26%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	507.219.420,72	6,37%	423.176.272,99	5,21%	-16,57%
11	Soccorso civile	18.836.904,87	0,24%	15.160.394,17	0,19%	-19,52%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	283.160.991,99	3,56%	326.250.656,32	4,02%	15,22%
13	Tutela della salute	3.482.930.876,40	43,77%	3.670.130.114,92	45,18%	5,37%
14	Sviluppo economico e competitività	129.938.094,99	1,63%	176.410.568,86	2,17%	35,77%
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	141.690.141,80	1,78%	166.006.649,19	2,04%	17,16%
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	276.207.807,46	3,47%	243.446.540,05	3,00%	-11,86%
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	22.752.740,44	0,29%	12.329.305,72	0,15%	-45,81%
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	1.366.879.983,26	17,18%	1.344.003.819,74	16,54%	-1,67%
19	Relazioni internazionali	4.234.258,01	0,05%	7.147.744,06	0,09%	68,81%
20	Fondi e accantonamenti	0	0,00%	110.785,12	0,00%	
50	Debito pubblico	180.756.863,11	2,27%	128.067.363,18	1,58%	-29,15%
99	Servizi per conto terzi	152.492.208,16	1,92%	149.154.217,34	1,84%	-2,19%
Totale Missioni		7.957.770.251,54	100,00%	8.123.528.856,48	100,00%	2,08%

Tabella 42 – Esercizio 2018 – Spesa per missioni – gestione di competenza 2018

ESERCIZIO 2018		(a) Previsioni finali (competenza +FPV)	(b) Di cui FPV	(c) Previsioni finali di cui competenza	(d) Impegni	(e) Pagamenti	(f) Economie	(g) Residui	$h = (b+d)/a$ Capacità d'impegno (competenza +FPV)	$i = d/c$ Capacità d'impegno dell'esercizio (al netto FPV)	$l = e/d$ Capacità di pagam.
1	Servizi istituzionali, generali e di gestione	953.048.542,93	18.924.359,82	934.124.183,11	443.272.055,09	401.267.408,45	490.852.128,02	42.004.646,64	48,50%	47,45%	90,52%
3	Ordine pubblico e sicurezza	4.688.893,93	0,00	4.688.893,93	4.662.687,54	2.405.696,98	26.206,39	2.256.990,56	99,44%	99,44%	51,59%
4	Istruzione e diritto allo studio	217.742.638,38	28.180.907,14	189.561.731,24	165.773.286,57	142.298.485,41	23.788.444,67	23.474.801,16	89,07%	87,45%	85,84%
5	Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	101.308.907,51	1.226.497,09	100.082.410,42	88.753.319,33	56.126.771,30	11.329.091,09	32.626.548,03	88,82%	88,68%	63,24%
6	Politiche giovanili, sport e tempo libero	23.311.260,99	0,00	23.311.260,99	21.308.357,90	9.377.349,98	2.002.903,09	11.931.007,92	91,41%	91,41%	44,01%
7	Turismo	68.086.628,30	2.144.184,29	65.942.444,01	50.487.852,00	29.664.373,12	15.454.592,01	20.823.478,88	77,30%	76,56%	58,76%
8	Assetto del territorio ed edilizia abitativa	129.940.770,00	60.121.165,55	69.819.604,45	63.546.513,97	55.303.031,02	6.273.090,48	8.243.482,95	95,17%	91,02%	87,03%
9	Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	1.076.563.309,91	281.622.947,73	794.940.362,18	624.330.352,42	514.919.404,02	170.610.009,76	109.410.948,40	84,15%	78,54%	82,48%
10	Trasporti e diritto alla mobilità	832.706.381,76	204.685.185,36	628.021.196,40	423.176.272,99	348.802.428,06	204.844.923,41	74.373.844,93	75,40%	67,38%	82,42%
11	Soccorso civile	47.242.530,77	10.196.018,97	37.046.511,80	15.160.394,17	11.306.897,44	21.886.117,63	3.853.496,73	53,67%	40,92%	74,58%
12	Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	417.494.001,83	3.962.878,96	413.531.122,87	326.250.656,32	313.680.482,74	87.280.466,55	12.570.173,58	79,09%	78,89%	96,15%
13	Tutela della salute	3.882.902.269,21	187.357.520,85	3.695.544.748,36	3.670.130.114,92	3.648.986.008,24	25.414.633,44	21.144.106,68	99,35%	99,31%	99,42%
14	Sviluppo economico e competitività	430.093.490,04	137.834.117,26	292.259.372,78	176.410.568,86	119.071.866,66	115.848.803,92	57.338.702,20	73,06%	60,36%	67,50%

Parifica del Rendiconto Generale della Regione – Es. 2018

ESERCIZIO 2018		(a) Previsioni finali (competenza +FPV)	(b) Di cui FPV	(c) Previsioni finali di cui competenza	(d) Impegni	(e) Pagamenti	(f) Economie	(g) Residui	h = (b+d)/a Capacità d'impegno (competenza +FPV)	i = d/c Capacità d'impegno dell'esercizio (al netto FPV)	l = e/d Capacità di pagam.
15	Politiche per il lavoro e la formazione professionale	237.943.009,46	3.357.346,32	234.585.663,14	166.006.649,19	117.343.717,84	68.579.013,95	48.662.931,35	71,18%	70,77%	70,69%
16	Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	268.986.326,39	15.871.855,02	253.114.471,37	243.446.540,05	168.702.579,70	9.667.931,32	74.743.960,35	96,41%	96,18%	69,30%
17	Energia e diversificazione delle fonti energetiche	68.766.727,76	43.649.620,69	25.117.107,07	12.329.305,72	12.241.955,88	12.787.801,35	87.349,84	81,40%	49,09%	99,29%
18	Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	1.349.440.022,88	5.184.854,37	1.344.255.168,51	1.344.003.819,74	1.321.251.585,53	251.348,77	22.752.234,21	99,98%	99,98%	98,31%
19	Relazioni internazionali	29.606.778,24	2.203.276,55	27.403.501,69	7.147.744,06	5.705.802,22	20.255.757,63	1.441.941,84	31,58%	26,08%	79,83%
20	Fondi e accantonamenti	77.330.800,22	0,00	77.330.800,22	110.785,12	110.785,12	77.220.015,10	0,00	0,14%	0,14%	100,00%
50	Debito pubblico	136.105.000,00	0,00	136.105.000,00	128.067.363,18	128.067.363,18	8.037.636,82	0,00	94,09%	94,09%	100,00%
99	Servizi per conto terzi	187.583.924,26	0,00	187.583.924,26	149.154.217,34	145.705.338,67	38.429.706,92	3.448.878,67	79,51%	79,51%	97,69%
Totale Missioni		10.540.892.214,77	1.006.522.735,97	9.534.369.478,80	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56	1.410.840.622,32	571.189.524,92	86,62%	85,20%	92,97%
Dis. Amministrazione		567.870.616,54									
Totale Generale della spesa		11.108.762.831,31	1.006.522.735,97	9.534.369.478,80	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56	1.410.840.622,32	571.189.524,92			

2.5.3 Classificazione per Macroaggregati

Ai sensi dell'art. 14, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 118/2011, i programmi si articolano in titoli e, ai fini della gestione, in macroaggregati, capitoli ed eventualmente in articoli.

La Giunta, contestualmente alla proposta di bilancio, trasmette, a fini conoscitivi, la proposta di articolazione dei programmi in macroaggregati il cui elenco, ai sensi del successivo comma 3-bis del medesimo articolo, è contenuto nell'All. 14, D.Lgs. 118/2011.

Dalla tabella che segue è desumibile come **la voce prevalente sia rappresentata dai trasferimenti correnti (Macroaggregato 104, per 6.302.460.076,11 euro)**, che costituisce il 59,79% della previsione finale di spesa per l'esercizio 2018, con impegni (6.034.102.327,92 euro) pari al 74,28% del totale delle somme impegnate, mentre il FPV ammonta a 30.370.966,95 euro. Le capacità d'impegno e pagamento superano il 96%. Va precisato che il 53,87% degli stanziamenti e il 56,12% degli impegni di cui al Macroaggregato 104 è rappresentato dalle spese di cui alla Missione 13, Tutela della salute.

Il **Macroaggregato 203, dedicato ai "Contributi agli investimenti"**, risulta la seconda voce di spesa in base a tale classificazione (2.070.531.666,67 euro), con un peso relativo del 19,64% dello stanziamento regionale. Il FPV, pari a 887.760.383,47 euro, incide per il 42,88% sugli stanziamenti. Il **Macroaggregato 204 "Altri trasferimenti in conto capitale"** rappresenta l'1,98% delle risorse stanziare.

Il **Macroaggregato 101, dedicato ai "Redditi da lavoro dipendente"**, pari al 2,53% degli stanziamenti, il **Macroaggregato 103, destinato ad "Acquisto di beni e servizi"**, pari al 5,02% del totale, e il **Macroaggregato 202, deputato agli "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni"**, che ammonta all'1,71% del totale delle risorse 2018, secondo quanto evidenziato nella Relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2018, rappresentano voci riconducibili ai costi di funzionamento e ai costi di servizi erogati direttamente della Regione.

Infine, si segnala che il **Macroaggregato 403, concernente il "Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine"** e il **Macroaggregato 701, sulle "Uscite per partite di giro"**, rappresentano, rispettivamente, il 2,48% e l'1,62% del totale delle somme per il 2018.

Seguono un grafico rappresentativo della sintetizzata ripartizione per macroaggregati e una tabella sui principali indicatori di gestione secondo tale classificazione.

Grafico 10 - Competenza - Ripartizione degli stanziamenti per Macroaggregati

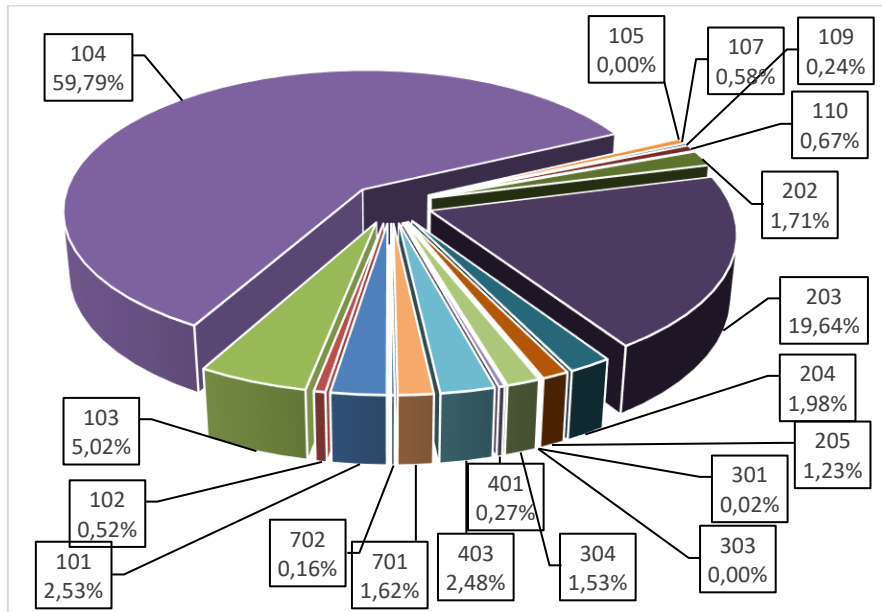


Grafico 11 - Competenza - Ripartizione degli impegni per Macroaggregati

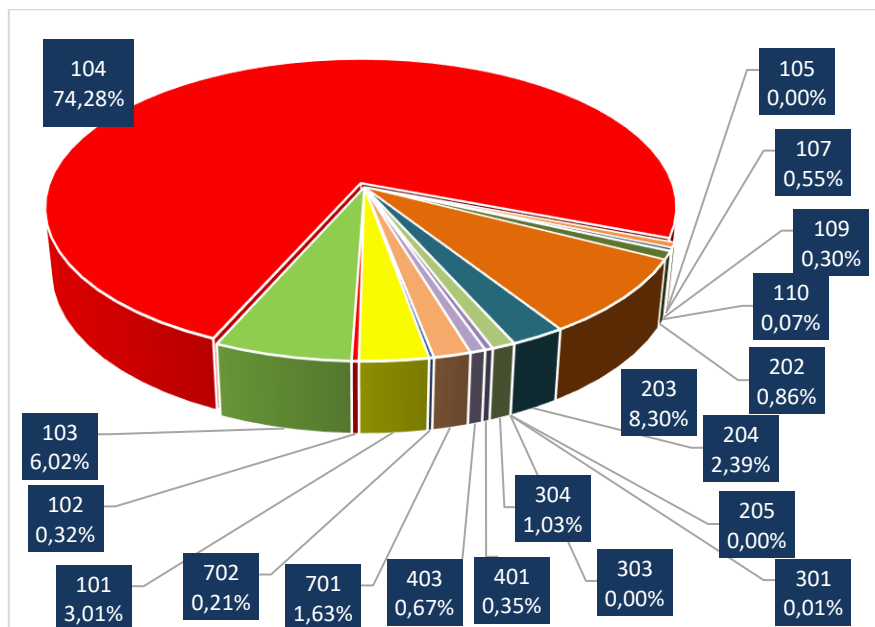


Tabella 43 – Gestione della competenza - Riepilogo della spesa per Titoli e Macroaggregati

SPESA MACROAGGREGATI	(a) Previsioni finali (comp.+FPV)	(b) Di cui FPV	(c) Previsioni finali di cui comp.	(d) Impegni	(e) Pagamenti	(f) Economie	(g) Residui	h = (b+d)/a Capacità d'impegno (comp.+FPV)	i = d/c Capacità d'impegno dell'esercizio (al netto FPV)	l = e/d Capacità di pagamento
TITOLO I										
101 Redditi da lavoro dipendente	266.384.301,47	1.047.304,24	265.336.997,23	244.422.914,02	238.541.079,05	20.914.083,21	5.881.834,97	92,15%	92,12%	97,59%
102 Imposte e tasse a carico dell'ente	55.300.171,14	180.239,03	55.119.932,11	25.635.628,75	24.649.313,78	29.484.303,36	986.314,97	46,68%	46,51%	96,15%
103 Acquisto di beni e servizi	529.246.889,29	9.771.015,08	519.475.874,21	488.927.305,85	390.439.026,93	30.548.568,36	98.488.278,92	94,23%	94,12%	79,86%
104 Trasferimenti correnti	6.302.460.076,11	30.370.966,95	6.272.089.109,16	6.034.102.327,92	5.774.615.943,74	237.986.781,24	259.486.384,18	96,22%	96,21%	95,70%
105 Trasferimenti di tributi	93.021,00	0,00	93.021,00	93.020,28	93.020,28	0,72	0,00	100,00%	100,00%	100,00%
107 Interessi passivi	60.949.734,53	0,00	60.949.734,53	45.050.682,09	45.050.488,00	15.899.052,44	194,09	73,91%	73,91%	100,00%
109 Rimborsi e poste correttive delle entrate	25.639.695,76	0,00	25.639.695,76	24.518.270,65	17.225.086,38	1.121.425,11	7.293.184,27	95,63%	95,63%	70,25%
110 Altre spese correnti	70.536.163,80	0,00	70.536.163,80	5.679.081,14	5.328.982,28	64.857.082,66	350.098,86	8,05%	8,05%	93,84%
Totale Titolo I	7.310.610.053,10	41.369.525,30	7.269.240.527,80	6.868.429.230,70	6.495.942.940,44	400.811.297,10	372.486.290,26	94,52%	94,49%	94,58%
TITOLO II										
202 Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni	179.893.395,83	67.985.045,99	111.908.349,84	69.655.529,84	44.896.448,76	42.252.820,00	24.759.081,08	76,51%	62,24%	64,45%
203 Contributi agli investimenti	2.070.531.666,67	887.760.383,47	1.182.771.283,20	674.359.014,17	505.764.357,19	508.412.269,03	168.594.656,98	75,45%	57,02%	75,00%
204 Altri trasferimenti in conto capitale	208.483.078,72	7.607.781,21	200.875.297,51	194.260.942,76	193.228.900,00	6.614.354,75	1.032.042,76	96,83%	96,71%	99,47%
205 Altre spese in conto capitale	130.068.178,39	0,00	130.068.178,39	20.000,00	0,00	130.048.178,39	20.000,00	0,02%	0,02%	0,00%

Parifica del Rendiconto Generale della Regione – Es. 2018

SPESA MACROAGGREGATI	(a) Previsioni finali (comp.+FPV)	(b) Di cui FPV	(c) Previsioni finali di cui comp.	(d) Impegni	(e) Pagamenti	(f) Economie	(g) Residui	h = (b+d)/a Capacità d'impegno (comp.+FPV)	i = d/c Capacità dell'esercizio (al netto FPV)	l = e/d Capacità di pagamento
Totale Titolo II	2.588.976.319,61	963.353.210,67	1.625.623.108,94	938.295.486,77	743.889.705,95	687.327.622,17	194.405.780,82	73,45%	57,72%	79,28%
TITOLO III										
301 Acquisizioni di attività finanziarie	2.260.000,00	1.800.000,00	460.000,00	460.000,00	460.000,00	0,00	0,00	100,00%	100,00%	100,00%
303 Concessione crediti di medio-lungo termine	100.000,00	0,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	0,00	0,00	100,00%	100,00%	100,00%
304 Altre spese per incremento di attività finanziarie	161.000.000,00	0,00	161.000.000,00	83.449.170,14	82.600.594,97	77.550.829,86	848.575,17	51,83%	51,83%	98,98%
Totale Titolo III	163.360.000,00	1.800.000,00	161.560.000,00	84.009.170,14	83.160.594,97	77.550.829,86	848.575,17	52,53%	52,00%	98,99%
TITOLO IV										
401 Rimborso di titoli obbligazionari	28.810.000,00	0,00	28.810.000,00	28.809.491,00	28.809.491,00	509,00	0,00	100,00%	100,00%	100,00%
403 Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine	261.551.917,80	0,00	261.551.917,80	54.831.260,53	54.831.260,53	206.720.657,27	0,00	20,96%	20,96%	100,00%
Totale Titolo IV	290.361.917,80	0,00	290.361.917,80	83.640.751,53	83.640.751,53	206.721.166,27	0,00	28,81%	28,81%	100,00%
TITOLO VII										
701 Uscite per partite di giro	170.450.872,33	0,00	170.450.872,33	132.093.938,44	128.849.665,87	38.356.933,89	3.244.272,57	77,50%	77,50%	97,54%
702 Uscite per conto terzi	17.133.051,93	0,00	17.133.051,93	17.060.278,90	16.855.672,80	72.773,03	204.606,10	99,58%	99,58%	98,80%
Totale Titolo VII	187.583.924,26	0,00	187.583.924,26	149.154.217,34	145.705.338,67	38.429.706,92	3.448.878,67	79,51%	79,51%	97,69%
Totale Titoli	10.540.892.214,77	1.006.522.735,97	9.534.369.478,80	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56	1.410.840.622,32	571.189.524,92	86,62%	85,20%	92,97%
Dis. di amministr.	567.870.616,54									
Totale generale della spesa	11.108.762.831,31	1.006.522.735,97	9.534.369.478,80	8.123.528.856,48	7.552.339.331,56	1.410.840.622,32	571.189.524,92			

2.6 Gli indicatori delle spese

Il già menzionato “Piano degli indicatori e dei risultati del rendiconto 2018,” e la relativa relazione illustrativa con l’analisi dei risultati e le motivazioni degli scostamenti, di cui alla D.G.R. n. 27/32 del 23 luglio 2019, contengono, per quanto riguarda la spesa, una serie di indicatori sintetici (All. 2/a), una batteria di indicatori analitici concernenti la composizione delle spese per missioni e programmi (All. 2/c), relativi, i secondi, a previsioni iniziali, previsioni definitive, incidenza di ogni Missione/Programma con il totale delle missioni, incidenza del FPV per ogni Missione/Programma rispetto al Fondo pluriennale vincolato totale, e, infine, ulteriori indicatori concernenti la capacità di pagare per missioni e programmi (All. 2/d).

Come per le entrate, si procede, anche per le spese, all’analisi degli indicatori maggiormente significativi.

L’indicatore 4.1, concernente **l’incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente**⁵³, registra un valore pari al 3,90%, più elevato rispetto all’esercizio 2017.

Anche per quanto riguarda la sola Missione 13 “Tutela della salute” e tutte le spese al netto della Missione 13, nell’esercizio 2018 si registrano valori pari, rispettivamente, allo 0,11% e al 6,50%, superiori all’esercizio precedente.

Tabella 44 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatore 4.1

Indicatore 4.1 - Incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente	TOTALE MISSIONI	SOLO PER LA MISSIONE 13 - TUTELA DELLA SALUTE	TUTTE LE SPESE AL NETTO DELLA MISSIONE 13
ESERCIZIO 2018	3,90%	0,11%	6,50%
ESERCIZIO 2017	3,60%	0,09%	5,70%

Fonte: Piano degli indicatori esercizi 2017-2018

⁵³ La formula dell’indicatore 4.1 che misura l’incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente è la seguente: Impegni (Macroaggregato 1.1 "Redditi di lavoro dipendente" + pdc 1.02.01.01.000 "IRAP" + FPV personale in uscita 1.1 - FPV personale in entrata concernente il Macroaggregato 1.1) / Impegni (Spesa corrente - FCDE corrente + FPV concernente il Macroaggregato 1.1 - FPV di entrata concernente il Macroaggregato 1.1).

Altro indicatore di interesse è il n. 4.4, che misura, in valori assoluti, l'incidenza della spesa del personale dell'Amministrazione regionale *pro-capite*⁵⁴. I dati relativi all'esercizio 2018 evidenziano valori superiori a quanto rilevato nell'esercizio precedente (su una popolazione ISTAT lievemente diminuita, pari, al 1° gennaio 2018, a 1.648.176 abitanti rispetto a 1.653.135 abitanti al 1° gennaio 2017):

Tabella 45 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatore 4.4

Indicatore 4.4 - Spesa di personale <i>procapite</i>	TOTALE MISSIONI	SOLO PER LA MISSIONE 13 - TUTELA DELLA SALUTE	TUTTE LE SPESE AL NETTO DELLA MISSIONE 13
ESERCIZIO 2018	158,31	2,42	155,88
ESERCIZIO 2017	142,54	1,90	140,64

Fonte: Piano degli indicatori esercizi 2017-2018

Di seguito i valori assoluti:

Tabella 46 – Spesa per il personale regionale

Dati aggregati sulla base dell'indicatore 4.4	TOTALE MISSIONI	SOLO PER LA MISSIONE 13 - TUTELA DELLA SALUTE	TUTTE LE SPESE AL NETTO DELLA MISSIONE 13
ESERCIZIO 2018	260.922.742,56	3.988.585,92	256.917.674,88
ESERCIZIO 2017	235.637.862,90	3.140.956,50	232.496.906,40
Differenza	25.284.879,66	847.629,42	24.420.768,48
Pop. Sardegna 1/1/2018	1.648.176		
Pop. Sardegna 1/1/2017	1.653.135		

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Regione Sardegna

Di notevole interesse risultano gli indicatori relativi agli investimenti, in particolare, quello concernente **l'incidenza degli investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale**⁵⁵. Come meglio specificato nella tabella che segue, tale valore è pari al 9,53% se si considerano tutte le missioni (nel 2017 risultava dell'11,52%), mentre, prendendo in esame la sola Missione 13, esso è pari al 2,33% e, infine, per tutte le missioni, al netto della Missione 13, risulta pari al 15,91%. Si tratta di **valori in calo rispetto al precedente esercizio e il dato appare coerente con il generale ridimensionamento degli impegni in conto capitale** di cui si è dato

⁵⁴ La formula dell'indicatore 4.4 - Spesa di personale *pro-capite* è la seguente: Impegni (Macroaggregato 1.1 "Redditi di lavoro dipendente" + pdc 1.02.01.01.000 "IRAP" + FPV personale in uscita 1.1 - FPV personale in entrata concernente il Macroaggregato 1.1) / popolazione residente al 1° gennaio.

⁵⁵ La formula dell'indicatore 7.1 - Incidenza investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale è la seguente: Impegni (Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" + Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti") / totale Impegni Tit. I + II.

conto in precedenza, laddove si è invece evidenziato un incremento degli impegni sulle spese di parte corrente.

Tabella 47 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatore 7.1

ESERCIZIO 2018	TOTALE MISSIONI	SOLO PER LA MISSIONE 13 - TUTELA DELLA SALUTE	TUTTE LE SPESE AL NETTO DELLA MISSIONE 13
a) Impegni (Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" + Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti")	744.014.544,01	85.695.067,23	658.319.476,78
b) Tot. Impegni Titolo I + Tot. Impegni Titolo II	7.806.724.717,47	3.670.130.114,92	4.136.594.602,55
Indicatore 7.1 - Incidenza investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale - a/(b+c)	9,53%	2,33%	15,91%
ESERCIZIO 2017	TOTALE MISSIONI	SOLO PER LA MISSIONE 13 - TUTELA DELLA SALUTE	TUTTE LE SPESE AL NETTO DELLA MISSIONE 13
a) Impegni (Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" + Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti")	874.709.732,35	86.652.638,83	788.057.093,52
b) Tot. Impegni Titolo I + Tot. Impegni Titolo II	7.590.758.376,66	3.482.930.876,40	4.107.827.500,26
Indicatore 7.1 - Incidenza investimenti sul totale della spesa corrente e in conto capitale - a/(b+c)	11,52%	2,49%	19,18%

Il Piano degli indicatori, inoltre, prevede l'elaborazione di una serie di parametri che prendono in considerazione le spese per investimenti rapportate alla popolazione ed esprimono, in valori assoluti, l'importo della spesa destinata agli investimenti per ogni abitante della Regione. L'indicatore 7.2⁵⁶, che indica la **quota di investimenti diretti a carico di ogni cittadino**, presenta un leggero incremento, ma evidenzia una minore incidenza se si considera la sola Missione 13 - Tutela della salute, a causa delle maggiori quantità di investimenti diretti dedicati a tale missione nel 2017.

⁵⁶ La formula dell'Indicatore 7.2 - Investimenti diretti *pro-capite* (in valore assoluto) è la seguente: "Impegni per Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" / popolazione residente al 1° gennaio.

L'indicatore 7.3⁵⁷, simile al precedente, prende però in considerazione i contributi agli investimenti e, anche in questo caso, con l'eccezione degli impegni della Missione 13, i valori del 2018 risultano inferiori all'esercizio precedente.

La stessa tendenza è confermata per l'indicatore 7.4⁵⁸ che considera il dato aggregato e quindi l'**incidenza degli investimenti complessivi pro-capite**, pari a 451,42 euro, nettamente inferiore al corrispondente valore del 2017, di 529,12 euro.

Tabella 48 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatori 7.2 - 7.3 - 7.4

ESERCIZIO 2018	TOTALE MISSIONI	SOLO PER LA MISSIONE 13 - TUTELA DELLA SALUTE	TUTTE LE SPESE AL NETTO DELLA MISSIONE 13
Impegni Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" (a)	69.655.529,84	616.878,93	69.038.650,91
Indicatore 7.2 - Investimenti diretti procapite (in valore assoluto) - b=a/g	42,26	0,37	41,89
Impegni Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti" - (c)	674.359.014,17	85.078.188,30	589.280.825,87
Indicatore 7.3 - Contributi agli investimenti procapite (in valore assoluto) - d=c/g	409,15	51,62	357,54
Impegni (Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" + Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti") - (e)	744.014.544,01	85.695.067,23	658.319.476,78
Indicatore 7.4 - Investimenti complessivi procapite (in valore assoluto) - f=e/g	451,42	51,99	399,42
Popolazione Sardegna 1/1/2018 (g)	1.648.176		
ESERCIZIO 2017			
Impegni Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" (a)	57.803.702,21	2.582.886,15	55.220.816,06
Indicatore 7.2 - Investimenti diretti procapite (in valore assoluto) - b=a/g	34,97	1,56	33,40
Impegni Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti" / (c)	816.906.030,14	84.069.752,68	732.836.277,46
Indicatore 7.3 - Contributi agli investimenti procapite (in valore assoluto) - d=c/g	494,16	50,85	443,30
Impegni (Macroaggregato 2.2 "Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni" + Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti") - (e)	874.709.732,35	86.652.638,83	788.057.093,52
Indicatore 7.4 - Investimenti complessivi procapite (in valore assoluto) - f=e/g	529,12	52,42	476,70
Popolazione Sardegna 1/1/2017	1.653.135		

⁵⁷ La formula dell'Indicatore 7.3 - Contributi agli investimenti *pro-capite* (in valore assoluto) è la seguente: "Impegni per Macroaggregato 2.3 "Contributi agli investimenti" / popolazione residente.

⁵⁸ La formula dell'indicatore 7.4 - Investimenti complessivi *pro-capite* (in valore assoluto) è la seguente: "Impegni per Macroaggregati 2.2 ""Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni"" e 2.3 ""Contributi agli investimenti"" / popolazione residente.

Gli indicatori esaminati, esprimono, a ulteriore conferma di quanto già rilevato, un'impostazione della spesa regionale scarsamente orientata alla politica di investimento.

2.7 La gestione dei residui

Il saldo della gestione dei residui, tenuto conto delle risultanze delle operazioni di riaccertamento ordinario di cui alla D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019, è di 15.391.945,72 euro, e deriva dalla differenza tra i minori residui attivi riaccertati (- 47.029.879,53 euro) e i minori residui passivi (62.421.825,25 euro).

Dalla gestione dei residui relativi ad accertamenti o impegni assunti negli esercizi precedenti sono risultati, alla fine dell'esercizio, residui attivi pari a 1.365.805.659,97 euro e residui passivi per 517.793.341,02 euro.

La gestione di competenza evidenzia, invece, residui attivi per 910.598.197,67 euro e residui passivi per 571.189.524,92 euro.

I residui attivi complessivamente mantenuti in bilancio ammontano, pertanto, a 2.276.403.857,64 euro, mentre i residui passivi sono pari a 1.088.982.865,94 euro.

Tabella 49 - Gestione dei residui

ENTRATE - gestione dei residui	2017	2018	Var. %
residui attivi al 1/1	1.836.868.992,22	2.007.877.156,93	9,31%
Riaccertamenti	-51.032.936,14	-47.029.879,53	-7,84%
Riscossioni	651.044.557,50	595.041.617,43	-8,60%
Residui dei residui	1.134.791.498,58	1.365.805.659,97	20,36%
Residui della gestione di competenza	873.085.658,35	910.598.197,67	4,30%
Totale residui attivi al 31/12	2.007.877.156,93	2.276.403.857,64	13,37%
SPESE - gestione dei residui			
Residui passivi al 1/1	1.400.963.879,52	1.466.021.544,21	4,64%
Riaccertamento residui	45.191.204,64	62.421.825,25	38,13%
Pagamenti	913.505.875,30	885.806.377,94	-3,03%
Residui dei residui	442.266.799,58	517.793.341,02	17,08%
Residui della gestione di competenza	1.023.754.744,63	571.189.524,92	-44,21%
Totale residui passivi al 31/12	1.466.021.544,21	1.088.982.865,94	-25,72%
Riduzione residui attivi	-51.032.936,14	-47.029.879,53	-7,84%
Riduzione residui passivi	45.191.204,64	62.421.825,25	38,13%
Saldo	-5.841.731,50	15.391.945,72	363,48%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Per quanto concerne i **residui attivi**, si assiste, rispetto al 2017, ad un **incremento complessivo del 13,37%, dovuto principalmente alla gestione in c/residui (+20,36%)**.

Si rileva, invece, un **decremento dei residui passivi del 25,72%, riconducibile prevalentemente ai minori residui passivi generati dalla gestione di competenza (- 44,21%)**.

Le componenti di tali variazioni sono illustrate nel prosieguo.

2.8 Il riaccertamento ordinario al 31/12/2018

La Regione, come accennato, con la D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019, ai sensi dell'art. 3, comma 4, del D.Lgs. 118/2011, ha approvato il riaccertamento ordinario dei residui attivi e passivi ai fini della formazione del rendiconto relativo alla gestione dell'esercizio 2018, e contestualmente ha disposto le variazioni agli stanziamenti di bilancio e del Fondo pluriennale vincolato (FPV).

Come è noto, con il riaccertamento annuale si verificano le ragioni del mantenimento dei residui attivi e passivi secondo il principio contabile della competenza finanziaria c.d. potenziata.

Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate, e tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Le entrate e le spese accertate e impegnate non esigibili nell'esercizio considerato sono immediatamente reimputate all'esercizio in cui sono esigibili. La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il FPV, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del FPV a copertura delle spese reimputate (salva l'ipotesi di contestuale reimputazione di entrate e di spese).

Con la circolare della Direzione generale dei Servizi finanziari n. 21, prot. 44465 del 7 dicembre 2018⁵⁹, è stata rammentata *“l'importanza della correttezza dei cronoprogrammi di esigibilità certificati da ciascun centro di responsabilità (CdR) e la regola secondo cui la modifica degli stessi deve essere adeguatamente motivata da documentate circostanze sopravvenute rispetto all'originaria*

⁵⁹ Come si apprende dalla Relazione sulla gestione 2018, pag. 36.

definizione temporale di scadenza. In sede di riaccertamento ordinario è infatti consentito lo spostamento dell'esercizio di esigibilità degli accertamenti e degli impegni solo a seguito di adeguata motivazione che dia conto delle cause sopravvenute che hanno determinato la modifica dell'originario cronoprogramma di esigibilità. La relativa richiesta dei competenti C.d.R. deve contenere detta motivazione."

La delibera di riaccertamento dei residui specifica che i Centri di responsabilità competenti hanno adottato una apposita determinazione con la quale hanno approvato gli elenchi dei residui e le reimputazioni, debitamente motivando la conferma o lo stralcio definitivo dei residui attivi e passivi. Le determinazioni sono poi state trasmesse alla Direzione generale dei Servizi finanziari, che ne verifica la regolarità contabile e procede, successivamente all'approvazione della delibera di riaccertamento, alle relative contabilizzazioni.

Gli esiti delle operazioni di riaccertamento sono illustrati sinteticamente nella successiva tabella e sono meglio dettagliati nei paragrafi successivi:

Tabella 50 - Esiti delle operazioni di riaccertamento ordinario al 31/12/2018

A	Residui attivi eliminati dal conto del bilancio dell'esercizio 2018:	
	provenienti dalla competenza 2018 (allegato A1)	37.744.392,08
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti (allegato A2)	47.029.879,53
TOTALE RESIDUI ATTIVI STRALCIATI		84.774.271,61
B	Residui passivi eliminati dal conto del bilancio dell'esercizio 2018:	
	provenienti dalla competenza 2018 (allegato B1)	39.428.284,19
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti (allegato B2)	62.421.825,25
TOTALE RESIDUI PASSIVI STRALCIATI		101.850.109,44
C	Residui attivi da riportare all'1/01/2019 (allegato C):	
	provenienti dalla competenza 2018	910.598.197,67
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti	1.365.805.659,97
TOTALE RESIDUI ATTIVI DA RIPORTARE ALL'1/01/2019		2.276.403.857,64
D	Residui passivi da riportare all'1/01/2019 (allegato D):	
	provenienti dalla competenza 2018	571.189.524,92
	provenienti dal 2017 e dagli esercizi precedenti	517.793.341,02
TOTALE RESIDUI PASSIVI DA RIPORTARE ALL'1/01/2019		1.088.982.865,94
E	Crediti reimputati al 2019 e agli esercizi successivi (allegato E)	662.752.307,87
F	Debiti reimputati al 2019 e agli esercizi successivi (allegato F)	1.231.958.773,81
G	Fondo pluriennale vincolato di spesa finale (allegato G)	1.006.522.735,97

Fonte: elaborazione Corte dei conti su D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

2.8.1 Residui attivi

Al 1° gennaio 2018 i residui attivi provenienti da accertamenti di competenza degli esercizi precedenti ammontavano complessivamente a 2.007.877.156,93 euro.

Sono stati eliminati, a seguito del riaccertamento ordinario, residui attivi per 47.029.879,53 euro. Le riscossioni in conto residui sono state di 595.041.617,43 euro, per cui, **al 31 dicembre 2018, dalla gestione dei residui pregressi permangono residui pari a 1.365.805.659,97 euro. La capacità di riscossione, calcolata sui residui iniziali al netto dei residui stralciati, è del 30,35%.**

I residui rimasti da riscuotere degli esercizi precedenti, sommati ai residui derivanti dalla gestione di competenza, di importo pari a 910.598.197,67 euro, determinano **un totale complessivo di residui da riportare al nuovo esercizio di 2.276.403.857,64 euro.**

La **modesta percentuale di smaltimento dei residui pregressi si accompagna a un indice di accumulazione dei residui**, che scaturisce dal **confronto tra residui iniziali e finali e permette di quantificare le variazioni nell'entità dei residui attivi per effetto della gestione, pari al 13,37%**, corrispondente ad un incremento in termini assoluti di 268.526.700,71 euro.

Tali valori, tuttavia, necessitano di essere interpretati alla luce dei dati che seguono.

Tabella 51 - Residui attivi al 31/12/2018

TITOLO	Residui al 1/1/2018 a	Riaccertamenti (stralci) b	Riscossioni c	Residui dei residui d = (a-b-c)	Indice di riscossione dei residui c/(a-b)	Residui della competenza e	Tot. Residui al 31/12/2018 f = (d+e)	Indice di accumulazione dei residui attivi (f-a)/a
Titolo 1	475.834.992,64	19.303.544,98	298.191.516,46	158.339.931,20	65,32%	268.609.476,83	426.949.408,03	-10,27%
Titolo 2	216.686.456,82	16.701.759,52	51.869.060,50	148.115.636,80	25,94%	154.029.203,75	302.144.840,55	39,44%
Titolo 3	137.181.675,52	1.230.053,04	11.188.915,78	124.762.706,70	8,23%	174.360.816,64	299.123.523,34	118,05%
Titolo 4	1.165.036.194,93	2.481.165,66	227.974.020,90	934.581.008,37	19,61%	311.860.225,53	1.246.441.233,90	6,99%
Titolo 5	1.016,01	0,11	1.015,90	0,00	100,00%	40.320,67	40.320,67	3868,53%
Titolo 6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%
Titolo 9	13.136.821,01	7.313.356,22	5.817.087,89	6.376,90	99,89%	1.698.154,25	1.704.531,15	-87,02%
Totale	2.007.877.156,93	47.029.879,53	595.041.617,43	1.365.805.659,97	30,35%	910.598.197,67	2.276.403.857,64	13,37%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Rendiconto 2018

Tra i residui formati per effetto dalla gestione di competenza (910.598.197,67 euro), rilevano, per entità, i residui del Titolo I, pari a 268.609.476,83 euro, che rappresentano il 3,76% dei relativi accertamenti di competenza (7.151.335.335,96 euro) e, soprattutto, **i residui del Titolo**

IV, pari a 311.860.225,53 euro, che costituiscono l'81% degli accertamenti (381.221.218,16 euro).

Se si guarda alla fonte di entrata, si rileva che **i residui della competenza sono rappresentati per 448.355.640,00 euro (49% circa) da entrate regionali (FR), 351.563.941,01 euro (39% circa) da assegnazioni statali (AS) e 110.678.616,66 euro (12%) da entrate comunitarie (UE).**

Si osserva, però, che **le entrate regionali**, i cui accertamenti in conto competenza ammontano a 7.881.304.885,41 euro, **presentano una bassa propensione a generare residui**, in quanto il loro ammontare, a fine esercizio (come detto pari a 448.355.640,00 euro), **corrisponde al 5,69% dei relativi accertamenti, contro il 55,58% di residui relativi agli accertamenti di entrate di fonte statale (632.514.637,97 euro) e l'84,28% delle entrate comunitarie (131.321.356,65 euro).**

Tabella 52 - Gestione residui - Titoli - Anni 2017/2018

RESIDUI ENTRATE - TITOLI		2017	2018	Var. % 2018/2017
Titolo I Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	residui attivi al 1/1	604.175.319,77	475.834.992,64	-21,24%
	Riaccertamenti	-39.902.891,64	-19.303.544,98	-51,62%
	Riscossioni	299.695.221,69	298.191.516,46	-0,50%
	Residui dei residui	264.577.206,44	158.339.931,20	-40,15%
	Residui della gestione di competenza	211.257.786,20	268.609.476,83	27,15%
	Totale residui attivi al 31/12	475.834.992,64	426.949.408,03	-10,27%
Titolo II Trasferimenti correnti	residui attivi al 1/1	129.740.296,36	216.686.456,82	67,02%
	Riaccertamenti	-2.873.825,05	-16.701.759,52	481,17%
	Riscossioni	16.001.474,28	51.869.060,50	224,15%
	Residui dei residui	110.864.997,03	148.115.636,80	33,60%
	Residui della gestione di competenza	105.821.459,79	154.029.203,75	45,56%
	Totale residui attivi al 31/12	216.686.456,82	302.144.840,55	39,44%
Titolo III Entrate extratributarie	residui attivi al 1/1	101.749.621,83	137.181.675,52	34,82%
	Riaccertamenti	-799.475,18	-1.230.053,04	53,86%
	Riscossioni	7.362.467,00	11.188.915,78	51,97%
	Residui dei residui	93.587.679,65	124.762.706,70	33,31%
	Residui della gestione di competenza	43.595.011,88	174.360.816,64	299,96%
	Totale residui attivi al 31/12	137.182.691,53	299.123.523,34	118,05%
Titolo IV Entrate in conto capitale	residui attivi al 1/1	1.000.649.790,70	1.165.036.194,93	16,43%
	Riaccertamenti	-7.252.001,50	-2.481.165,66	-65,79%
	Riscossioni	327.643.975,82	227.974.020,90	-30,42%
	Residui dei residui	665.753.813,38	934.581.008,37	40,38%
	Residui della gestione di competenza	499.282.381,55	311.860.225,53	-37,54%
	Totale residui attivi al 31/12	1.165.036.194,93	1.246.441.233,90	6,99%
Titolo V Entrate da riduzione di attività finanziarie	residui attivi al 1/1	0,00	1.016,01	---
	Riaccertamenti	0,00	-0,11	---
	Riscossioni	0,00	1.015,90	---
	Residui dei residui	0,00	0,00	---
	Residui della gestione di competenza	0,00	40.320,67	---
	Totale residui attivi al 31/12	0,00	40.320,67	---
Titolo VI Accensione di prestiti	residui attivi al 1/1	0,00	0,00	---
	Riaccertamenti	0,00	0,00	---
	Riscossioni	0,00	0,00	---
	Residui dei residui	0,00	0,00	---
	Residui della gestione di competenza	0,00	0,00	---
	Totale residui attivi al 31/12	0,00	0,00	---

RESIDUI ENTRATE - TITOLI		2017	2018	Var. % 2018/2017
Titolo IX Entrate per conto terzi e partite di giro	residui attivi al 1/1	553.963,56	13.136.821,01	2271,42%
	Riaccertamenti	-204.742,77	-7.313.356,22	3471,97%
	Riscossioni	341.418,71	5.817.087,89	1603,80%
	Residui dei residui	7.802,08	6.376,90	-18,27%
	Residui della gestione di competenza	13.129.018,93	1.698.154,25	-87,07%
	Totale residui attivi al 31/12	13.136.821,01	1.704.531,15	-87,02%
Totale Titoli	residui attivi al 1/1	1.836.868.992,22	2.007.877.156,93	9,31%
	Riaccertamenti	-51.032.936,14	-47.029.879,53	-7,84%
	Riscossioni	651.044.557,50	595.041.617,43	-8,60%
	Residui dei residui	1.134.791.498,58	1.365.805.659,97	20,36%
	Residui della gestione di competenza	873.085.658,35	910.598.197,67	4,30%
	Totale residui attivi al 31/12	2.007.877.156,93	2.276.403.857,64	13,37%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Rendiconti 2017 e 2018

In termini analoghi, **per i residui pregressi (residui dei residui), si riscontra che l'81,51%**, pari a 1.113.337.006,73 euro, **si riferisce ad entrate di provenienza statale (951.213.588,41 euro) e comunitaria (162.123.418,32 euro)**, mentre la restante parte, il 18,49% (252.468.653,24 euro) è costituita da risorse regionali, denotando **una capacità di riscossione più elevata per i residui relativi ad entrate di fonte regionale (56% circa), rispetto ai residui delle entrate di fonte statale (22% circa) e comunitaria (8%)**.

E anche con riferimento alla gestione in c/residui, il volume più consistente è riferibile al **Titolo IV delle entrate** (934.581.008,37 euro su un totale di 1.365.805.659,97 euro), e, segnatamente, alla **Tipologia 4020000 - Contributi agli investimenti**, per 931.080.390,45 euro.

Per tale Titolo, si segnala che l'ammontare iniziale dei residui del Titolo IV era di 1.165.036.194,93 euro, le cancellazioni sono state di 2.481.165,66 euro, le riscossioni pari a 227.974.020,90 euro, con una bassa capacità di riscossione, pari al 19,61%.

La capacità di riscossione è, invece, di oltre il 65% per i residui attivi del Titolo I (rappresentati da risorse regionali), che a fine esercizio si attestano a 158.339.931,20 euro, con una riduzione rispetto al valore al 1° gennaio di 317.495.061,44 euro (di cui 19.303.544,98 euro per effetto di cancellazioni).

Tali dati confermano le già rilevate difficoltà riscontrate dall'Amministrazione regionale nell'efficace riscossione delle entrate statali e comunitarie, da un lato, e delle entrate del Titolo IV, dall'altro. Occorre precisare, riguardo all'anno di formazione dei residui attivi, che l'81% risale agli ultimi due esercizi.

Nel dettaglio, come si evince dalla successiva tabella, 533.961.741,85 euro si riferiscono all'esercizio 2016 e 567.688.845,42 euro all'esercizio 2017, per un totale di 1.101.650.587,27 euro.

Con riferimento alle poste di maggiore anzianità, si riscontra la mancata movimentazione dei residui provenienti dall'esercizio 2008 (18.201.600,47 euro) che afferiscono principalmente al capitolo EC421.394, dedicato alle *“Assegnazioni dello Stato per la realizzazione di interventi relativi al settore della viabilità”*, e per il quale la Relazione sulla gestione 2018, nella parte afferente all'analisi dei residui con anzianità superiore ai 5 anni, specifica che si tratta di un importo ancora da esigere e che sono ancora in corso le verifiche con i competenti uffici ministeriali.

Dall'esercizio 2007 provengono residui per 14.489.837,32 euro che riguardano prevalentemente il capitolo EC428.013 *“Assegnazioni dello Stato per l'esercizio delle funzioni delegate alla Regione in materia di opere pubbliche e di edilizia residenziale”*. Secondo quanto riportato nella Relazione sulla gestione, si tratta di somme da incassare il cui pagamento sarebbe stato sollecitato al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti con nota della Regione n. 8919 del 18 marzo 2019.

Dal 2011 proviene un residuo di 7.420.378,70 euro (EC350.055) che si riferisce a *“Somme rivenienti dalla cessata gestione liquidatoria dell'Ente Sardo Acquedotti e fognature E.S.A.F.”* per rimborso di credito IVA risultante dalla dichiarazione 2008.

Dal 2002 deriva un residuo di 10.986.752,43 euro che riguarda il capitolo EC421.185 concernente *“Assegnazione dello Stato per il finanziamento, nelle aree depresse, delle opere di completamento di interventi infrastrutturali”*, relativo a risorse attribuite con delibere CIPE n. 70/1998 e n. 52/1999.

La Regione, con nota n. 38592 del 15 novembre 2019, ha trasmesso la nota n. 35838 dell'Assessorato dei Lavori pubblici, con la quale si rappresenta che trattasi di interventi ricompresi nell'ambito dell'Accordo di Programma Quadro (APQ) *“Risorse idriche – opere fognario depurative”* che lo Stato eroga in base all'avanzamento della spesa sostenuta. Si comunica che le relative risorse, per circa 35 mln di euro sono state accertate e hanno finanziato due distinti interventi, ultimati e monitorati, mentre per circa 5 mln sono state generate economie, riprogrammate dal Tavolo dei sottoscrittori dell'APQ per l'integrazione finanziaria di altri quattro interventi in corso di realizzazione e di monitoraggio attraverso il Sistema gestione progetti gestito dall'Agenzia per la Coesione territoriale.

In sede di riaccertamento del residuo attivo di cui sopra, secondo quanto comunicato con la menzionata nota di riscontro istruttorio, il Servizio opere idriche e idrogeologiche ha ritenuto

di conservare l'importo in esame, sia pure riducendo prudenzialmente la valutazione di presumibile incasso e, da ultimo, tenuto conto che la competenza sull'erogazione della tipologia di finanziamento di cui trattasi è stata acquisita dal Dipartimento delle Politiche di coesione presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, ha fatto espressa richiesta di trasmissione delle informazioni relative allo stato delle erogazioni del finanziamento medesimo.

Si raccomanda, pertanto, il costante monitoraggio dell'importo in analisi e, in generale, di tutti i residui attivi vetusti, al fine di aggiornare i relativi valori e di verificare la permanenza delle condizioni che ne legittimano il mantenimento.

Tabella 53 - Residui attivi per anno di provenienza

Anno di provenienza	Carico Residui 01/01/2018 a)	% su totale	Accertato in c/residui b)	Residui cancellati c)	Riscosso Disposto c/ residui d)	Residui Finali al 31/12/2018 e=(a-c-d)
2002	10.986.752,43	0,55%	10.986.752,43	0,00	0	10.986.752,43
2003	127.474,36	0,01%	110.725,60	16.748,76	0,00	110.725,60
2004	38.850,67	0,00%	38.850,67	0,00	0,00	38.850,67
2005	577.006,70	0,03%	150.000,00	427.006,70	0,00	150.000,00
2006	9.434.622,15	0,47%	863.871,89	8.570.750,26	0,00	863.871,89
2007	14.490.690,68		14.490.690,68	0,00	853,36	14.489.837,32
2008	18.201.600,47	0,91%	18.201.600,47	0,00	0,00	18.201.600,47
2009	133.510,84	0,01%	133.510,84	0,00	3.487,36	130.023,48
2010	225.406,92	0,01%	182.806,92	42.600,00	0,00	182.806,92
2011	7.420.378,70	0,37%	7.420.378,70	0,00	0,00	7.420.378,70
2012	145.899,60	0,01%	0,00	145.899,60	0,00	0,00
2013	31.167.272,08	1,55%	17.626.644,03	13.540.628,05	7.779,25	17.618.864,78
2014	12.110.033,06	0,60%	11.902.976,78	207.056,28	1.751.953,41	10.151.023,37
2015	201.171.851,31	10,02%	198.389.614,96	2.782.236,35	14.579.277,89	183.810.337,07
2016	828.560.148,61	41,27%	822.138.426,99	6.421.721,62	288.176.685,14	533.961.741,85
2017	873.085.658,35	43,48%	858.210.426,44	14.875.231,91	290.521.581,02	567.688.845,42
TOTALE	2.007.877.156,93	99,28%	1.960.847.277,40	47.029.879,53	595.041.617,43	1.365.805.659,97

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Rendiconto 2018

2.8.2 I residui passivi

I residui passivi da riportare all'esercizio 2019 sono pari a 1.088.982.865,94 euro (All. D), di cui 571.189.524,92 euro provenienti dalla gestione di competenza 2018 e 517.793.341,02 euro dall'esercizio 2017 e precedenti.

Tabella 54 – Residui passivi al 31/12/2018

TITOLO	Residui al 1/1/2018 a	Riaccertamenti (stralci) b	Pagamenti su residui c	Residui dei residui d = (a-b-c)	Indice di smaltimento dei residui (b+c)/a	Residui della competenza e	Tot. Residui al 31/12/2018 f = (d+e)	Indice di accumulaz. residui passivi (f-a)/a
Titolo 1	834.217.520,73	33.218.366,21	632.998.798,67	168.000.355,85	79,86%	372.486.290,26	540.486.646,11	-35,21%
Titolo 2	609.226.811,83	18.821.286,90	251.561.372,53	338.844.152,40	44,38%	194.405.780,82	533.249.933,22	-12,47%
Titolo 3	3.802,44	0,00	0,00	3.802,44	0,00%	848.575,17	852.377,61	22316,60%
Titolo 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00%	0,00	0,00	-
Titolo 7	22.573.409,21	10.382.172,14	1.246.206,74	10.945.030,33	51,51%	3.448.878,67	14.393.909,00	-36,24%
TOTALE	1.466.021.544,21	62.421.825,25	885.806.377,94	517.793.341,02	64,68%	571.189.524,92	1.088.982.865,94	-25,72%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Rendiconto 2018

Rispetto all'analogo dato al 31/12/2017, che registrava un valore di residui passivi di 1.466.021.544,21 euro, se ne rileva un **consistente decremento, pari al 25,72%, dovuto ad una riduzione dei residui derivanti dalla gestione di competenza di oltre il 44%** (nel 2017 i residui formati sulla competenza sono stati di 1.023.754.744,63 euro a fronte di 571.189.524,92 euro nel 2018).

Come si evince dalla tabella n. 1, dedicata al "*Riepilogo delle spese di competenza per titoli*", questo risultato si deve principalmente ad un **incremento dei pagamenti in c/competenza** che, a fronte di impegni cresciuti poco più del 2% (da 7.957.770.251,54 euro del 2017 a 8.123.528.856,48 del 2018), sono aumentati dell'8,92%, passando da 6.934.015.506,91 euro del 2017 a 7.552.339.331,56 euro del 2018.

Ciò vale soprattutto con riferimento alle spese del Titolo I, la cui gestione in c/competenza ha visto aumentare i pagamenti in termini assoluti di 580.379.377,45 euro (9,81%) a fronte di impegni aumentati di 302.730.586,39 euro (4,61%). Da cui la riduzione dei residui in c/competenza del 42,71%, in termini assoluti 277.648.791,06 euro.

Per quanto concerne le spese del Titolo II, si rileva una riduzione degli impegni dell'8,46%, ed un aumento dei pagamenti del 12,74%, con una riduzione dei residui generati dalla gestione di competenza del 46,77%, pari a 170.842.043,49 euro.

I residui derivanti dagli esercizi precedenti (residui dei residui), invece, aumentano del 17,08%, poiché passano da 442.266.799,58 euro del 2017 a 517.793.341,02 euro nel 2018.

Dato un carico dei residui all'1/01/2018 di 1.466.021.544,21 euro (4,64% in più rispetto all'1/01/2017), il relativo indice di smaltimento, che tiene conto della riduzione dovuta sia ai

pagamenti (885.806.377,94 euro) che agli stralci (62.421.825,25 euro), è del 64,68%, e raggiunge quasi l'80% per i residui del Titolo I.

Se da un lato, quindi, **migliora la capacità di pagamento dell'ente in conto competenza**, per contro **appare in lieve peggioramento la capacità di pagamento in conto residui**, espressa dal rapporto tra pagamenti in c/residui e ammontare dei residui al 1° gennaio, che nel 2018 è stata del 60,42%, contro il 65,21% del 2017.

Si rileva, inoltre, che **oltre il 65% dei residui dei residui, pari a 338.844.152,40 euro, è riferibile alle spese del Titolo II - Spese in conto capitale**; il 32,45%, pari a 168.000.355,85 euro, alle spese del Titolo I - Spese correnti; il 2,11%, 10.945.030,33 euro, al Titolo VII - Uscite per conto terzi e partite di giro.

La descritta **difficoltà di smaltimento dei residui pregressi, pertanto, si manifesta in particolar modo con riguardo alle spese in conto capitale del Titolo II**, il che conferma la criticità, più volte rilevata, di efficace spendita delle risorse di tale natura.

Tabella 55 – Gestione residui passivi – Titoli - Anni 2017/ 2018

SPESA PER TITOLI		2017	2018	% Var. 2018/2017
TITOLO I Spese correnti	Residui all'1/01	877.575.091,68	834.217.520,73	-4,94%
	Riaccertamento residui	23.211.141,50	33.218.366,21	43,11%
	Pagamenti	670.281.510,77	632.998.798,67	-5,56%
	Residui dei residui	184.082.439,41	168.000.355,85	-8,74%
	Residui della gestione di competenza	650.135.081,32	372.486.290,26	
	Totale residui passivi al 31/12	834.217.520,73	540.486.646,11	
TITOLO II Spese in conto capitale	Residui all'1/01	503.866.403,84	609.226.811,83	20,91%
	Riaccertamento residui	18.075.150,88	18.821.286,90	4,13%
	Pagamenti	241.812.265,44	251.561.372,53	4,03%
	Residui dei residui	243.978.987,52	338.844.152,40	38,88%
	Residui della gestione di competenza	365.247.824,31	194.405.780,82	
	Totale residui passivi al 31/12	609.226.811,83	533.249.933,22	
Titolo III - Spese per incremento attività finanziarie	Residui all'1/01	37.930,94	3.802,44	-89,98%
	Riaccertamento residui	0,00	0,00	-
	Pagamenti	34.128,50	0,00	-
	Residui dei residui	3.802,44	3.802,44	0,00%
	Residui della gestione di competenza	0,00	848.575,17	
	Totale residui passivi al 31/12	3.802,44	852.377,61	
Titolo IV - Rimborso prestiti	Residui all'1/01	0,00	0,00	-
	Riaccertamento residui	0,00	0,00	-
	Pagamenti	0,00	0,00	-
	Residui dei residui	0,00	0,00	-
	Residui della gestione di competenza	0,00	0,00	
	Totale residui passivi al 31/12	0,00	0,00	
Titolo VII - Uscite per conto terzi e partite di giro	Residui all'1/01	19.484.453,06	22.573.409,21	15,85%
	Riaccertamento residui	3.904.912,26	10.382.172,14	165,87%
	Pagamenti	1.377.970,59	1.246.206,74	-9,56%
	Residui dei residui	14.201.570,21	10.945.030,33	-22,93%
	Residui della gestione di competenza	8.371.839,00	3.448.878,67	
	Totale residui passivi al 31/12	22.573.409,21	14.393.909,00	
TOTALE	Residui all'1/01	1.400.963.879,52	1.466.021.544,21	4,64%
	Riaccertamento residui	45.191.204,64	62.421.825,25	38,13%
	Pagamenti	913.505.875,30	885.806.377,94	-3,03%
	Residui dei residui	442.266.799,58	517.793.341,02	17,08%
	Residui della gestione di competenza	1.023.754.744,63	571.189.524,92	-44,21%
	Totale residui passivi al 31/12	1.466.021.544,21	1.088.982.865,94	-25,72%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Rendiconti 2017/ 2018

Tabella 56 – Residui passivi per anno di provenienza

Anno di provenienza	Carico Residui al 01/01/2018 (a)	% su totale	Impegni (b)	Pagamenti (c)	Economie (d)	Residui Finali al 31/12/2018 (e)	Indice di smaltimento complessivo (d+c)/a	Indice di smaltimento - pagamenti d/a
2003	2.833,60	0,00%	2.833,60	0,00	0,00	2.833,60	0,00%	0,00%
2007	1.712,22	0,00%	1.712,22	0,00	0,00	1.712,22	0,00%	0,00%
2008	2.610.936,60	0,18%	2.108.073,51	0,00	502.863,09	2.108.073,51	19,26%	0,00%
2009	50.033,95	0,00%	50.033,95	0,00	0,00	50.033,95	0,00%	0,00%
2010	7.060.937,29	0,48%	7.060.937,29	0,00	0,00	7.060.937,29	0,00%	0,00%
2011	161.960,43	0,01%	161.960,43	5.093,98	0,00	156.866,45	3,15%	3,15%
2012	1.614.999,70	0,11%	1.614.999,70	604.057,82	0,00	1.010.941,88	37,40%	37,40%
2013	18.850.937,27	1,29%	15.507.645,43	5.006.970,46	3.343.291,84	10.500.674,97	44,30%	26,56%
2014	4.288.280,16	0,29%	4.237.941,98	1.902.669,38	50.338,18	2.335.272,60	45,54%	44,37%
2015	185.155.329,83	12,63%	170.777.857,25	44.670.157,73	14.377.472,58	126.107.699,52	31,89%	24,13%
2016	222.468.838,53	15,18%	210.605.193,10	67.716.451,88	11.863.645,43	142.888.741,22	35,77%	30,44%
2017	1.023.754.744,63	69,83%	991.470.530,50	765.900.976,69	32.284.214,13	225.569.553,81	77,97%	74,81%
TOTALE	1.466.021.544,21	100,00%	1.403.599.718,96	885.806.377,94	62.421.825,25	517.793.341,02	64,68%	60,42%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Rendiconto 2018

L'analisi dei residui pregressi distinti per esercizio di provenienza evidenzia come il 96% (494.565.994,55 euro su 517.793.341,02 euro) degli stessi sia riferibile agli esercizi 2015/2017. Le somme restanti riguardano residui che risalgono fino all'anno 2003 (23.227.346,47 euro). Nonostante non si tratti di importi rilevanti in termini assoluti, si osserva che **per i residui formati negli esercizi più remoti (2003/2007) non risultano movimenti contabili** (indice di smaltimento pari a 0).

Al riguardo, in occasione delle attività di verifica relative al Rendiconto 2017, la Direzione generale dei Servizi finanziari⁶⁰, aveva precisato che *“I residui più vecchi relativi agli anni 2003 (€ 1.712,22) e 2007 (€ 2.833,60)⁶¹ sono riconducibili agli stessi lavori il cui finanziamento gravava su capitoli diversi. I lavori sono stati regolarmente ultimati e collaudati. Rimane l'esigibilità delle somme per le quali non è stata ancora emessa la fattura.”*

Con riferimento ai residui risalenti al 2009, il cui indice di smaltimento anche nel 2018 è pari a zero, nella medesima sede la Regione chiariva che *“Le somme relative al 2009 sono in minima parte (€ 33.95) accantonate come fondo di garanzia su fatture pagate come disposto dalla norma, liquidabili*

⁶⁰ Nota RAS n. 4990 del 14 febbraio 2019.

⁶¹ I valori riportati nella nota in esame sono invertiti: i residui risalenti al 2003 ammontano a 2.833,60 euro, quelli del 2007 a 1.712,22 euro, come da All. 16.2 del Rendiconto 2018.

alla conclusione della prestazione. La somma di € 50.000 è invece relativa a opere in corso di realizzazione per le quali il beneficiario non ha chiesto pagamenti”.

Per quanto riguarda i residui risalenti al 2008, si riscontra un indice di smaltimento del 19,26% conseguente allo stralcio di 502.863,09 euro su 2.610.936,60 euro di residui iniziali, che si riferisce a capitoli riguardanti il P.O. FESR 2007-2013.

Al 2010 risale anche un residuo di 7.060.937,29 euro sul capitolo SC08.0365 *“Svincolo depositi cauzionali”* (Titolo VII). Nella Relazione sulla gestione 2018⁶², in cui sono stati elencati i residui di anzianità superiore ai cinque anni di maggiore consistenza, con indicazione della motivazione del loro mantenimento in bilancio, si apprende che si tratta di partite di giro per le quali l'Assessorato competente ha richiesto il mantenimento in quanto il deposito cauzionale non può essere svincolato perché relativo a lavori ancora in essere.

Al 2013 risalgono residui per complessivi 10.500.674,97 euro. L'importo più rilevante, pari a 5.114.236,53 euro, riguarda il capitolo SC07.0629 *“Spese destinate al finanziamento degli aeroporti isolani per il potenziamento e lo sviluppo del trasporto aereo anche attraverso la destagionalizzazione dei collegamenti aerei”*. La Relazione sulla gestione specifica in argomento che *“l'impegno ha ad oggetto i contributi ex art. 3 della L.R. 10/2010 in favore degli aeroporti sardi per la "destagionalizzazione" dei collegamenti aerei. L'importo esistente si riferisce al contributo per l'annualità 2013 riconosciuto alle società di gestione aeroportuale SOGAER (euro 4.946.576,03 riconosciuto con determina dirigenziale) e SOGEAAL (un saldo di euro 167.660,50 del contributo complessivo riconosciuto con determina dirigenziale). Gli importi non sono stati liquidati (per il tramite di SFIRS) conseguentemente all'emanazione della Decisione (UE) 2017/1861 della Commissione europea del 29 luglio 2016”* e che *“sulle somme da erogare a SOGAER esiste un contenzioso presso il G.O. e si conferma l'importo in attesa della conclusione del contenzioso e dell'eventuale pagamento”*. Tali informazioni sono state confermate con la nota n. 10015 del 13 novembre 2019 della Regione⁶³.

⁶² Nello stesso senso, la nota RAS n. 4990 del 14 febbraio 2019.

⁶³ Con nota n. 10015 del 13 novembre 2019, la Regione ha comunicato che la Commissione ha deciso che *“Il regime istituito dall'Italia in virtù della legge della Regione Sardegna del 13 aprile 2010, n. 10, Misure per lo sviluppo del trasporto aereo, non comporta aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato a favore di SOGEAAL SpA, SOGAER SpA, la società di gestione dell'aeroporto di Cagliari-Elmas e GEASAR SpA, la società di gestione dell'aeroporto di Olbia”* (art. 1). Suddetta indagine si è conclusa con l'adozione della decisione della Commissione europea C(2016)4862 del 29 luglio 2016, con la quale taluni interventi regionali a favore degli aeroporti sardi, ai sensi dell'art. 3 della L.R. 10/2010, sono stati considerati aiuti di Stato nei confronti delle sole compagnie aeree, e non delle società di gestione aeroportuali. Tale decisione

Con riferimento ai residui dell'esercizio 2017, il cui importo iniziale era di 1.023.754.744,63 euro si riscontra un indice di smaltimento complessivo (pagamenti ed economie) del 78%, giustificato dalla natura prevalente degli stessi, che per il 63% (650.135.081,32 euro) era riferibile al Titolo I – Spese correnti.

2.8.3 Residui stralciati

Con il riaccertamento ordinario sono stati riconosciuti inesigibili o insussistenti, e come tali **da stralciare, residui attivi per quasi 85 milioni di euro**, di cui 37.744.392,08 euro provenienti dalla gestione di competenza dell'esercizio 2018 (All. A/1), ricompresi nelle minori entrate, e 47.029.879,53 euro dalla gestione dei residui dell'esercizio 2017 e precedenti (All. A/2).

Tabella 57 – Residui attivi stralciati

Residui attivi eliminati - Allegati A1) e A2) alla DGR n. 12/10 del 23 maggio 2019	
RESIDUI ATTIVI STRALCIATI	IMPORTO
Provenienti dalla gestione della competenza	37.744.392,08
Provenienti dalla gestione dei residui (es.2017 e prec.)	44.700.666,51
Provenienti dalla gestione residui (Stralci antecedenti al RO)	2.329.213,02
TOTALE RESIDUI ATTIVI ELIMINATI	84.774.271,61
Maggiori entrate antecedenti al RO	0,00

Fonte: D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Occorre considerare che la cancellazione dei residui attivi, se da un lato agisce nel senso dello smaltimento di poste in **funzione di correttezza della massa creditoria** dell'ente e, pertanto, di veridicità dei saldi di fine esercizio, sotto altro punto di vista presenta un significato

ha imposto, da una parte, il recupero degli aiuti di Stato erogati alle compagnie aeree per il tramite delle società di gestione aeroportuale (annualità dal 2010 al 2012), e, dall'altra, l'annullamento di tutti i pagamenti pendenti riconducibili alla citata L.R. 10/2010. Al momento della decisione, mentre la società SOGEAAL s.p.a. aveva ricevuto, salvo la somma residua di euro 167.660,50, il contributo per gli anni dal 2010 al 2013, alle società di gestione aeroportuale SOGAER s.p.a. e GEASAR s.p.a. era stato pagato il contributo per le sole annualità dal 2010 al 2012; tali società, medio tempore, hanno proposto decreto ingiuntivo per il pagamento del contributo per l'anno 2013. Il Tribunale ordinario di Cagliari ha fissato l'udienza per la causa SOGAER al 6 maggio 2020, mentre ha autorizzato l'esecuzione provvisoria del decreto ingiuntivo proposto da GEASAR (rimandando la trattazione sul merito all'udienza del 10 maggio 2019 assegnando alle parti i termini per le memorie e repliche ex art.183 c.p.c. e rinviando ulteriormente l'udienza al 12 maggio 2020), per cui, nel dicembre 2018, la Regione ha pagato a tale Società la somma di euro 3.644.092,35, oltre interessi e spese. Il pagamento dei contributi relativi alla annualità 2013 a favore di SOGAER è rimasto, pertanto, pendente.

Attualmente, i contributi riconosciuti dalla Regione alle società aeroportuali beneficiarie risultano impegnati in conto residui sul conto del cap. SC07.0629, con beneficiario SFIRS s.p.a., per l'importo complessivo di euro 5.114.236,53 che risulta essere così composto:

- SOGAER s.p.a. euro 4.946.576,03 (intero contributo anno 2013);
- SOGEAAL s.p.a. euro 167.660,50 (saldo contributo anno 2013).

La Regione, pertanto manterrà il residuo passivo fino alla definizione della causa.

gestionale negativo poiché suggerisce una **imperfetta programmazione della dotazione finanziaria e una riduzione del volume delle risorse in gestione.**

Si aggiunga che, come detto, **una cospicua percentuale delle cancellazioni è rappresentata da minori entrate generate nella medesima gestione di competenza**, il che può essere **sintomatico di una non corretta o, comunque, non efficace fase di accertamento dell'entrata** (subito cancellata, senza che intercorra un arco di tempo significativo durante il quale intervengano elementi rilevanti circa la decisione di iscrizione in bilancio).

Nel 2018 si è avuta, comunque, una **consistente diminuzione delle cancellazioni complessive**, pari a oltre 60 milioni di euro (-41,67%), **soprattutto per gli stralci riguardanti la gestione di competenza** (ridotte di quasi il 60%, oltre 56 milioni di euro) mentre più ridotta è la diminuzione delle cancellazioni relative alla gestione dei residui (ridottisi di appena l'8%, circa 4 milioni di euro).

Tabella 58 - Confronto stralci esercizi 2017/2018

RESIDUI ATTIVI STRALCIATI	2017	2018	Var 2018/2017
Provenienti dalla gestione della competenza	94.291.422,90	37.744.392,08	-59,97%%
Provenienti dalla gestione dei residui	51.032.936,14	47.029.879,53	-7,84%
TOTALE RESIDUI ATTIVI ELIMINATI	145.324.359,04	84.774.271,61	-41,67%

Fonte: D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

In argomento, nella Relazione sulla gestione⁶⁴ si precisa che il riaccertamento ordinario è stato effettuato rispettando, tra l'altro, l'indicazione per cui *“nel caso di verificata insussistenza dell'obbligazione attiva o passiva, lo stralcio definitivo è stato adeguatamente motivato rappresentando nel dettaglio gli elementi sopravvenuti che hanno determinato il venir meno dell'obbligazione a fondamento dell'accertamento e dell'impegno; lo stralcio definitivo effettuato nell'esercizio di competenza 2018 di residui attivi o passivi aventi cronoprogramma pluriennale ha comportato lo stralcio automatico della quota di accertamento e della quota di impegno imputata anche negli esercizi successivi, riguardante la stessa obbligazione giuridica”* con ciò garantendo la “pulizia” del bilancio anche degli esercizi successivi.

⁶⁴ Relazione sulla gestione 2018, pag. 37.

Dall'esame dell'All. A1 (*"Elenco stralci di residui generati dalla gestione di competenza"*) si ricava che **le cancellazioni più consistenti hanno riguardato le entrate del Titolo IV - Entrate in conto capitale**, per quasi 23 milioni di euro.

L'importo più rilevante, pari a 13.154.745,58 euro, concerne il **capitolo EC421.190, relativo a entrate vincolate di fonte statale riguardanti il "Fondo di Sviluppo e Coesione (FSC) 2014-2020 - Investimenti diretti a favorire lo sviluppo sociale ed economico della Sardegna - Delibera CIPE n. 26/2016"**.

Un ulteriore stralcio di importo consistente, pari a 8.991.998,67 euro ha riguardato il capitolo di entrata EC421.187, afferente al F.S.C. 2007-2013 *"Risorse premiali nell'ambito del progetto nazionale Obiettivi di Servizio (Delibera CIPE, n. 79/2012)"*.

Nell'ambito del Titolo II - Trasferimenti correnti, si segnala la somma di 4.379.419,15 euro, concernente assegnazioni statali di parte corrente, sul capitolo EC231.309 *"F.S.C. 2007-2013 - Risorse premiali nell'ambito del progetto nazionale Obiettivi di Servizio - parte corrente (Delibera CIPE, n. 79/2012)"*.

Sono stati stralciati, altresì, residui provenienti dagli esercizi precedenti per un totale di 47.029.879,53 euro, di cui 2.329.213,02 euro sono stralci operati antecedentemente al riaccertamento ordinario (All. A/2). Per tale quota di residui, come accennato, si riscontra una modesta riduzione delle cancellazioni, da 51.032.936,14 euro del 2017 a 47.029.879,53 euro del 2018 (-7,84%).

Nel dettaglio, l'All. A/2 mostra che il 41% dei residui stralciati provenienti dai precedenti esercizi, pari a 19.303.544,98 euro, si riferisce ad entrate del Titolo I.

L'importo più rilevante riguarda il capitolo EC121.002 *"Imposta sul reddito (I.R.E.), comprese le ritenute alla fonte di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600"*, per 13.492.296,00 euro⁶⁵; 3.395.724,98 euro si riferiscono invece al capitolo EC121.039 *"Saldo di accertamenti relativi a proventi del lotto, superenalotto e altri giochi"* e 2.049.368,00 euro al capitolo EC121.009 *"Saldo di accertamenti di quote pregresse dell'imposta sul reddito (I.R.E.), comprese le ritenute alla fonte di cui all'art. 23 del D. P.R. 29 settembre 1973, n. 600"*.

Gli stralci relativi a residui del Titolo II sono stati complessivamente di 16.701.759,52 euro, e si riferiscono ad entrate di fonte statale per 13.602.532,97 euro e ad entrate di fonte comunitaria per 3.099.226,55 euro. Tra gli importi più rilevanti, 8.570.750,26 euro concernono il residuo sul

⁶⁵ Residui all'1/1/2018 pari a 26.419.775,41 euro, accertati per 12.927.479,41 euro.

capitolo EC235.010 “Assegnazioni statali del Fondo Sanitario Nazionale per la realizzazione Piano Nazionale di Prevenzione” risalente al 2006.

Quanto alle entrate del Titolo IV, all’1/1/2018 risultavano residui per 1.165.036.194,93 euro e gli stralci sono stati di 2.481.165,66 euro, afferenti principalmente ad assegnazioni statali per 2.065.827,60 sul capitolo EC421.222 “Finanziamenti per l’attuazione dei piani triennali per la tutela dell’ambiente”.

Hanno, altresì, formato oggetto di stralcio residui del Titolo IX per euro 7.313.356,22, che riguardano quasi interamente i capitoli afferenti alle ritenute su redditi da lavoro dipendente (capitoli EC611.001, EC611.002, EC611.003).

I residui passivi sono stati stralciati per complessivi **101.850.109,24 euro**, di cui 39.428.284,19 euro riguardano la gestione di competenza (come da All. B/1 alla delibera di riaccertamento ordinario), e 62.421.825,25 euro i residui provenienti dall’esercizio 2017 e precedenti (All. B/2).

Tabella 59 – Residui passivi stralciati

Residui passivi eliminati -Allegati B1) e B2) alla DGR n. 19/10 del 23 maggio 2019	
RESIDUI PASSIVI STRALCIATI	2018
Provenienti dalla gestione della competenza	39.428.284,19
Provenienti dalla gestione dei residui	46.246.692,30
Provenienti dalla gestione dei residui (stralci antecedenti al RO)	16.175.132,95
TOTALE RESIDUI PASSIVI ELIMINATI	101.850.109,44

Fonte: D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Tabella 60 – Confronto stralci 2017/2018

RESIDUI PASSIVI STRALCIATI	2017	2018	Var 2018/2017
Provenienti dalla gestione della competenza	36.475.748,99	39.428.284,19	8,09%
Provenienti dalla gestione dei residui	45.191.204,64	62.421.825,25	38,13%
TOTALE RESIDUI PASSIVI ELIMINATI	81.666.953,63	101.850.109,44	24,71%

Fonte: D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Gli stralci operati sui residui passivi nel 2018, risultano superiori di oltre 20 milioni (+ 24,71%) rispetto a quelli effettuati nel 2017.

In particolare, **questo aumento si riscontra nella gestione dei residui provenienti dagli esercizi progressi**, le cui cancellazioni rispetto all’esercizio 2017 sono aumentate di

17.230.620,61 euro (38,13%). Le maggiori cancellazioni riguardano i residui del Titolo I, per 33.218.366,21 euro, e del Titolo II, per 18.821.286,90 euro.

La Regione, con nota n. 38023 dell'11 novembre 2019, in merito alla descritta massiccia cancellazione di residui passivi, operazione che, se da un lato può assumere valenza di chiarezza contabile, dall'altro determina un effetto positivo di miglioramento del saldo della gestione dei residui e, conseguentemente, del risultato di amministrazione, che necessita di idonea motivazione, riferisce che *“la stessa è connessa alla maggiore attenzione richiesta alla direzioni in sede di riaccertamento ordinario con riferimento all'attività programmatica in ragione della effettiva possibilità di confermare i residui”* e, con successiva nota n. 38692 del 15 novembre 2019, riporta (All. 3) gli importi e le relative motivazioni degli stralci degli impegni di importo più rilevante.

Per quanto concerne, in particolare, i residui del Titolo I, si segnala, per entità, lo stralcio di 6 milioni di euro riguardante il capitolo SC06.1582 *“Quota Parte del Fondo Regionale per l'occupazione relativa a spese per l'attuazione di un programma sperimentale di formazione, ricerca, e inserimento di persone residenti inoccupate e disoccupate in cerca di occupazione, per la concessione di voucher per tirocini in imprese a favore di soggetti disoccupati o inoccupati e per un programma di riqualificazione, aggiornamento o specializzazione professionale dei lavoratori beneficiari di ammortizzatori sociali da utilizzare presso le P.A. o le imprese – Trasferimenti”*⁶⁶.

La Regione, con nota n. 38023 dell'11 novembre 2019, ha precisato che lo stralcio è da ricondurre al mancato avvio dell'intervento finanziato⁶⁷.

Lo stralcio di 3.245.000,00 euro è riferito al capitolo SC02.0399 *“P.O. FSE 2007-2013 - Asse IV Capitale Umano - Azioni dirette alla creazione di reti tra università, centri tecnologici di ricerca, mondo produttivo e istituzionale con particolare attenzione alla promozione della ricerca e dell'innovazione - Quota Stato (Decisione Commissione Europea, n. C (2007)6081 del 30.11.07) e PAC Sardegna - Priorità Istruzione - Intervento Scuola Digitale”* (art. 23, comma 4, L. 183 2011 e Piano di Azione Coesione Nazionale del 15 novembre 2011).

La Regione, con nota n. 38023 dell'11 novembre 2019, ha comunicato che tali risorse sono state oggetto di riprogrammazione⁶⁸.

⁶⁶ Art. 7, comma 5, L.R. 1/2006, art. 6, comma 1, lett. b), L.R. 3/2008, art. 6, comma 13, L.R. 1/2011, art. 2, comma 10, lett. a), L.R. 6/2012, art. 1, comma 18, L.R. 19/2014 e L.R. 9/2016.

⁶⁷ Come da comunicazione ASPAL di cui alla nota n. 22100 dell'8 marzo 2019.

⁶⁸ Con D.G.R. 60/2 del'11 dicembre 2018 è stata recepita l'ultima rimodulazione finanziaria dell'annualità 2018 del Piano di Azione e Coesione (PAC), che recepisce quanto disposto dalla Legge di stabilità 2015.

Per quanto concerne il Titolo II, si rilevano le cancellazioni di 3.484.054,76 euro sul capitolo SC06.1635 e di 4.977.221,09 euro sul SC06.1636, che concernono trasferimenti di capitale alle imprese a valere sulle risorse di cui al P.O. FESR 2014-2020, che la Regione, con nota n. 38023 dell'11 novembre 2019, ha riferito essere riconducibili alla chiusura del bando POR FESR 2014-2020 Az. 3.6.4.

2.8.4 Crediti e debiti reimputati

Con le operazioni di riaccertamento ordinario si è proceduto, altresì, a reimputare all'esercizio in cui diventano esigibili le entrate accertate e le spese impegnate nell'esercizio 2018, ma non esigibili in tale esercizio.

Nella Relazione sulla gestione 2018⁶⁹ si legge che *“gli impegni e gli accertamenti della competenza 2018 potevano essere reimputati esclusivamente nell'esercizio 2019 con adeguata motivazione delle cause sopravvenute che ne hanno modificato l'esigibilità, mentre le reimputazioni degli impegni e accertamenti del 2018 – o di quota parte degli stessi – negli esercizi 2020 e successivi sono stati possibili solo in seguito ad accoglimento, da parte del Servizio Rendiconto, di una preventiva richiesta presentata da parte dei Centri di Responsabilità competenti, nella quale fossero indicate e documentate dettagliatamente le motivazioni a giustificazione dello spostamento della data di esigibilità agli esercizi 2020 e successivi”*.

Le entrate accertate e reimputate all'esercizio 2019 e successivi ammontano complessivamente a 662.752.307,87 euro. Dall'esame dell'All. E, in cui ne è contenuto il dettaglio, si evince che le stesse sono state reimputate per un importo pari a 638.362.887,42 euro all'esercizio 2019, per 11.982.087,67 euro al 2020, per 1.382.324,24 euro al 2021, la restante parte, pari a 11.025.008,54 euro, agli esercizi successivi.

Nella citata delibera di riaccertamento dei residui è evidenziato che le entrate reimputate nell'esercizio 2018 senza vincolo di destinazione, che ammontano a euro 2.434.838,83, sono accantonate nella parte spesa del bilancio in un capitolo di avanzo tecnico non vincolato. Inoltre, le entrate vincolate reimputate, che ammontano a euro 301.965.327,29, per una parte

⁶⁹ Relazione sulla gestione 2018, par. 2.3 dedicato alla descrizione del riaccertamento ordinario dei residui.

andranno a finanziare gli specifici capitoli di spesa e per la rimanente parte saranno accantonate in distinti capitoli di avanzo tecnico vincolato.

Il relativo utilizzo avverrà con successivo provvedimento di variazione di bilancio, con il quale tali entrate potranno essere allocate negli specifici capitoli di spesa vincolati alla suddetta entrata, sulla base degli interventi a specifica destinazione impegnati.

La differenza tra le entrate complessivamente reimputate, pari a 662.752.307,87 euro e le entrate di cui sopra, pari a 304.400.166,12 euro (301.965.327,29 euro + 2.434.838,83 euro), corrispondente a 358.352.141,75 euro, è stata utilizzata a copertura dei debiti reimputati non coperti dal FPV (come si desume dall'All. L contenente le variazioni di bilancio di previsione 2019 - 2021: reimputazioni accertamenti e impegni senza FPV).

Per quanto concerne le spese impegnate ma non esigibili, di importo pari a 1.231.958.773,81 euro, il relativo dettaglio è contenuto nell'All. F, il quale mostra che la reimputazione ha riguardato l'esercizio 2019 per 992.265.858,30 euro, l'esercizio 2020 per 109.454.530,61 euro, l'esercizio 2021 per 83.890.595,19 euro, gli esercizi successivi per 46.347.789,71 euro.

Tali spese sono finanziate, come già detto, per 358.352.141,75 euro da reimputazioni attive e per la differenza, pari a 873.606.632,06 euro, da nuovo FPV⁷⁰ (All. I).

In merito alle entrate e alle spese reimputate, è stato chiesto alla Regione, in sede istruttoria, di specificare se si trattasse di entrate/spese provenienti dalla competenza "pura" del 2018 o di importi già imputati a precedenti esercizi e ulteriormente reimputati in occasione delle operazioni di riaccertamento dei residui. Con riferimento alle entrate e alle spese provenienti dal riaccertamento straordinario, è stato chiesto, inoltre, di indicare quelle imputate direttamente all'esercizio 2018 e quelle imputate ai precedenti esercizi e ulteriormente reimputate in sede di riaccertamento ordinario.

La Regione, con nota n. 38023 dell'11 novembre 2019, ha comunicato i dati richiesti, dai quali si evince quanto segue.

Per quanto concerne le entrate reimputate, di importo pari a 662.752.307,87 euro, una parte, corrispondente a 336.712.774,87 euro, è stata reimputata più volte, 4.099,06 euro provengono

⁷⁰ Il FPV di spesa presunto al 31/12/2018, come da D.G.R. n. 5/53 del 29 gennaio 2019 ammontava a 132.916.103,91 euro.

da riaccertamento straordinario e la quota residua, di 326.035.433,94 euro, si riferisce alla competenza 2018 (comprensiva anche delle entrate con cronoprogramma scadente al 2018). Le spese reimputate, pari a 1.231.958.773,81 euro, provengono per 309.318.724,62 euro da precedenti operazioni di riaccertamento ordinario, per 662.704.979,37 euro dalle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui, e la restante parte, pari a 259.935.069,82 euro, dalla competenza 2018 (comprensiva delle spese con cronoprogramma scadente il 2018).

Tabella 61 – Riaccertamento ordinario 2018 – Crediti e debiti reimputati

Entrate reimputate al 2019 e successivi di cui	allegato E	di cui: dalla competenza 2018 o avente cronoprogramma scadente al 2018	di cui: da precedenti RO	di cui: da riacc.to straordinario
Crediti reimputati al 2019	638.362.887,42	315.011.301,74*	323.350.511,44	1.074,24
Crediti reimputati al 2020	11.982.087,67	0,00	11.981.013,43	1.074,24
Crediti reimputati al 2021	1.382.324,2	0,00	1.381.250,00	1.074,24
Agli esercizi successivi	11.025.008,54	11.024.132,20		876,34
Totale	662.752.307,87	326.035.433,94	336.712.774,87	4.099,06
Uscite reimputate al 2019 e successivi di cui	allegato F	di cui: dalla competenza 2018 o aventi cronoprogramma scadente il 2018	di cui: da precedenti RO	di cui: da riacc.to straordinario
Debiti reimputati al 2019	992.265.858,30	225.815.729,49**	293.848.724,62	472.601.404,19
Debiti reimputati al 2020	109.454.530,61	10.240.224,94	9.088.750,00	90.125.555,67
Debiti reimputati al 2021	83.890.595,19	13.422.845,19	1.381.250,00	69.086.500,00
Agli esercizi successivi	46.347.789,71	10.456.270,20	5.000.000,00	30.891.519,51
Totale	1.231.958.773,81	259.935.069,82	309.318.724,62	662.704.979,37

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati della Regione nota n. 38023 dell'11 novembre 2019

* Di cui 150.224.869,31 euro sono entrate del 2018 reimputate

** Di cui 94.961.184,84 sono spese del 2018 reimputate

Sulla base delle informazioni acquisite in sede istruttoria, si specifica, inoltre, che le spese reimputate provenienti da riaccertamento straordinario, pari a 662.704.979,37 euro (di cui 662.378.382,20 euro del Titolo II) si riferiscono:

- per 172.117.713,20 euro, ad impegni che nel corso del riaccertamento straordinario 2015 sono stati imputati all'esercizio 2016, e in sede di riaccertamento ordinario 2016, reimputati all'esercizio 2017; hanno poi formato oggetto di reimputazione fino ad arrivare all'esercizio 2019;

- per 173.691.690,21 euro, ad impegni che in sede di riaccertamento straordinario 2015 erano stati reimputati direttamente all'esercizio 2017 e che, nel corso del riaccertamento ordinario 2017 e 2018, sono stati reimputati, rispettivamente agli esercizi 2018 e poi 2019;

- per la restante parte, pari a 316.895.575,96 euro, ad impegni che, in sede di riaccertamento straordinario 2015 sono stati direttamente reimputati all'esercizio 2018, e rinviati, con riaccertamento ordinario, all'esercizio 2019.

Gli impegni reimputati concernono per il 93,48% spese del Titolo II (1.151.601.704,46 euro), per il 6,38% spese del Titolo I (78.557.069,35 euro), e per lo 0,15% spese del Titolo III (1.800.000 euro).

Con successiva nota n. 38692 del 15 novembre 2019 (All. 3), è stato fornito dalla Regione, inoltre, il dettaglio delle reimputazioni, con le relative motivazioni, di importo superiore al milione di euro.

Dalla Relazione sulla gestione del 2018 si evince che le reimputazioni dei crediti sono aumentate del 123%, passando da 297 milioni circa del 2017 a circa 662,7 milioni nel 2018 e che le reimputazioni dei debiti sono passate da circa 1.027,6 milioni del 2017 a circa 1.231,9 milioni nel 2018, con un incremento del 20%.

In argomento, con circolare n. 8, prot. 21442, del 27 giugno 2018 della Direzione generale dei Servizi finanziari, avente ad oggetto la "*Verifica dei cronoprogrammi dell'entrata e della spesa; focus sulle re imputazioni provenienti da riaccertamento straordinario dei residui*", è stata richiamata l'attenzione dei vari Centri di responsabilità competenti sull'importanza della **corretta definizione dei cronoprogrammi di gestione dell'entrata e della spesa**, ai quali è strettamente collegata la capacità di programmare adeguatamente le risorse nel bilancio, riconosciuta in tale circolare come elemento cardine della riforma contabile, anche tenuto conto dell'**esiguità delle risorse disponibili per la manovrabilità del bilancio** che richiede che le stesse vengano allocate nell'esercizio in cui possano effettivamente essere utilizzate senza generare economie (anche riferite a modifica dei cronoprogrammi), unitamente alla necessità di garantire le tempistiche di realizzazione delle politiche programmate nel bilancio.

Con la predetta circolare è stato richiesto ai competenti CdR di provvedere all'analisi accurata delle poste in argomento e di fornire una puntuale relazione che illustri per ciascun impegno reimputato, proveniente dal riaccertamento straordinario, le ragioni del suo mantenimento, anche alla luce delle norme di definanziamento intervenute, motivando nel dettaglio l'attuale

sussistenza dell'obbligazione e certificando con adeguata documentazione il cronoprogramma di esigibilità.

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell'8 novembre 2019, la Regione ha prodotto le varie relazioni trasmesse dai vari CdR, ritenendo che in sede di riaccertamento ordinario le somme siano state adeguatamente motivate.

Tuttavia, si osserva che nella Relazione del Presidente al rendiconto 2018, si afferma che *“i fattori che hanno inciso sul risultato 2018 sono diversi; alcuni aspetti denotano un miglioramento dell'azione amministrativa ma sono ancora presenti forti criticità. In particolare, continuano a persistere criticità determinatesi in sede di avvio della riforma, soprattutto riferite alle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui. Infatti, i dati relativi alle reimputazioni della spesa, nonché alle risorse non impegnate, segnalano il persistere da un lato di segnali di incertezza sui cronoprogrammi prevalentemente relativi ad interventi in conto capitale, e dall'altro di incertezza nella programmazione delle risorse. Per quanto tuttavia l'incertezza sui cronoprogrammi è spesso riferibile ai diversi livelli di governo territoriale e, quindi, non sempre è imputabile esclusivamente all'amministrazione regionale. Per contro si rileva un miglioramento nella gestione dei residui che ha comportato un saldo positivo di circa 15 milioni di euro. Ciò evidenzia gli effetti positivi dell'impulso impresso dall'organo esecutivo mediante la previsione di specifici obiettivi strategici trasversali e direzionali inseriti nel Piano della prestazione organizzativa”*.

Analoghe criticità erano state riconosciute nella Relazione del Presidente al rendiconto 2017, in cui si riferiva dell'attenzione serbata alle reimputazioni di spesa provenienti dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato nel 2015, in ragione della loro consistente entità poiché *“Le poste dei cronoprogrammi relativi delle spese oggetto del riaccertamento straordinario sono state infatti reiteratamente re imputate in sede di riaccertamento ordinario, come rimarcato dalla Corte dei Conti, evidenziando la necessità di interventi mirati che facciano emergere le ragioni giuridiche e sostanziali che sottendono il suddetto reiterato rinvio temporale e che fungano da stimolo per l'adozione di adeguate misure a garanzia dell'attuazione dei programmi di spesa in argomento.”* e che *“i dati relativi alle reimputazioni della spesa denotano (...) il persistere di segnali di incertezza sui cronoprogrammi di realizzazione, prevalentemente relativi ad interventi di parte capitale, sia assunti con imputazione sulla competenza 2017 che provenienti da precedenti rimodulazioni dei cronoprogrammi, anche risalenti nel tempo. Tra questi, la parte più consistente è riferita alle poste*

provenienti dal 2014 ed esercizi precedenti riaccertate nel 2015, in sede di riaccertamento straordinario, e ripetutamente re-imputate nel riaccertamento ordinario di ciascun esercizio”.

Nonostante le azioni intraprese dalla Regione, **il significativo incremento del valore delle reimputazioni attive e passive rispetto al 2017 induce a ritenere che le problematiche generate dall’operazione di riaccertamento straordinario** (intesa dal legislatore come unica e irripetibile⁷¹ e, come tale, assistita da una procedura di rientro del relativo disavanzo di natura agevolata sotto il profilo temporale rispetto alle ordinarie procedure di rientro⁷²), **disvelatasi non pienamente efficace, continuano a produrre effetti negativi, in termini di appropriatezza della programmazione regionale, anche negli esercizi successivi**, con particolare riferimento alla spesa del Titolo II.

2.9 Il fondo pluriennale vincolato

Il Fondo pluriennale vincolato (FPV) è un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, in quanto costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è stata accertata l’entrata.

⁷¹ Come evidenziato dalla Sezione delle Autonomie della Corte dei conti, con la delibera n. 4/SEZAUT/2015/INPR, nel fissare le Linee guida per il passaggio alla nuova contabilità delle Regioni e degli Enti locali, le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi costituiscono un momento fondamentale per l’avvio della riforma, da condursi secondo i principi di prudenza ed effettività. A tale proposito, la Sezione delle Autonomie ha evidenziato, tra gli altri aspetti, che il mantenimento di residui attivi sprovvisti dei requisiti richiesti dalle nuove regole contabili potrebbe attenuare gli effetti dell’attività di riaccertamento straordinario e prolungare la stagione dei c.d. “disavanzi occulti”. Con la citata delibera è stato, inoltre, chiarito che:

- il riaccertamento straordinario dei residui non è un’operazione da demandare in via esclusiva alle competenti strutture tecniche dell’Amministrazione, ma deve coinvolgere, nel suo complesso, la responsabilità della classe politica e dirigenziale, passando per una profonda revisione del sistema informativo contabile, una adeguata riorganizzazione degli uffici ed una specifica formazione che accompagni i nuovi schemi operativi;
- sul versante delle risorse di entrata devono essere conservati solo i crediti “veritieri”, anche se di dubbia e di difficile esazione in termini di cassa, opportunamente bilanciati dall’apposito Fondo, al fine di un’adeguata informazione sui risultati della gestione nonché sull’impiego dell’avanzo di amministrazione per il finanziamento delle spese pubbliche;
- sul versante della spesa, al termine delle operazioni di riaccertamento straordinario, i residui passivi al 1° gennaio 2015, devono rappresentare debiti effettivi ed esigibili degli enti nei confronti di terzi e costituire il punto di partenza della nuova programmazione e gestione delle spese pubbliche, secondo il principio della competenza finanziaria potenziata;
- l’operazione di reimputazione alla competenza degli esercizi successivi dei residui attivi e passivi deve fare esclusivo riferimento alla scadenza delle obbligazioni senza tenere in alcuna considerazione l’eventuale esistenza di specifici collegamenti di destinazione tra singole poste di entrata e di uscita.

⁷² Procedura di ripiano trentennale di cui al combinato disposto degli art. 3, comma 16 e 17, del D.Lgs. 118/2011 e art. 1, comma 7, del decreto MEF del 2 aprile 2015, recante i “*Criteri e modalità di ripiano dell’eventuale maggiore disavanzo di amministrazione derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, di cui all’articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011*”.

Il FPV nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria potenziata e di rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse⁷³.

Nel bilancio di previsione 2018/2020, il FPV di entrata era stato quantificato in 35.665.603,33 euro (di cui 57.786,15 euro per spese correnti e 35.607.817,18 euro per spese in c/capitale) e, in occasione del riaccertamento ordinario 2017, approvato con D.G.R. n. 27/12 del 29 maggio 2018, è stato poi definitivamente quantificato in 949.616.146,47 euro (di cui 35.633.106,53 euro di parte corrente e 913.983.039,94 euro in conto capitale), con un incremento del 2.562,55% (contro il 450% di aumento del precedente esercizio).

Nelle previsioni iniziali, il FPV di spesa risultava quantificato in 6.526.610,59 euro mentre in occasione del riaccertamento ordinario 2017 l'importo è stato rideterminato in 11.609.856,78 euro.

La D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019 di riaccertamento ordinario dei residui per il 2018 ha determinato il FPV di spesa finale in 1.006.522.735,97 euro (All. G).

Tabella 62 - Stanziamento Finale del FPV (Allegato G alla D.G.R. n. 19/10 del 23/05/2019)

2018	FPV ENTRATA	FPV SPESA
Corrente	35.633.106,53	41.369.525,30
Conto Capitale	913.983.039,94	963.353.210,67
Attività Finanziarie		1.800.000,00
Totale	949.616.146,47	1.006.522.735,97
2019	FPV ENTRATA	FPV SPESA
Corrente	41.369.525,30	24.072.493,13
Conto Capitale	963.353.210,67	283.556.267,85
Attività Finanziarie	1.800.000,00	
Totale	1.006.522.735,97	307.628.760,98
2020	FPV ENTRATA	FPV SPESA
Corrente	24.072.493,13	12.508.178,88
Conto Capitale	283.556.267,85	144.076.263,86
Totale	307.628.760,98	156.584.442,74

Fonte: D.G.R. n. 19/10 del 23 maggio 2019

Il FPV al 31 dicembre 2018, pari a 1.006.522.735,97 euro, si compone di una parte destinata a finanziare spese correnti reimputate agli esercizi successivi per 41.369.525,30 euro, di una parte

⁷³ Principio contabile applicato riguardante la contabilità finanziaria contenuto nell'All. 4/2 al D.Lgs. 118/2011, punto n. 5.4. In tal senso, la Sezione delle Autonomie nella delibera n. 4/2015/INPR, afferma che tale istituto contabile "è utile al fine di rappresentare e gestire, in modo responsabile e controllato, il divario temporale esistente tra il momento del reperimento delle entrate, di norma vincolate, e quello del loro utilizzo per il raggiungimento delle finalità istituzionali, legate all'esercizio delle funzioni fondamentali dell'ente".

destinata a finanziare spese in c/capitale reimputate per 963.353.210,67 euro, e per 1.800.000,00 euro finanzierà spese per incremento di attività finanziarie.

L'All. 8 alla D.G.R. n. 22/41 del 20 giugno 2019 di approvazione definitiva del rendiconto 2018, che contiene la composizione per missioni e programmi del FPV, mostra che il FPV vincolato in entrata del 2018, pari a 949.616.146,47 euro, ha finanziato per 197.630.526,62 euro le spese che erano state impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2018 in relazione alla loro esigibilità. In parte, per un ammontare pari a 61.116.564,86 euro, gli impegni reimputati all'esercizio 2018 e coperti dal FPV hanno formato oggetto di stralcio, costituendo economie di impegno.

Pertanto, la residua quota del FPV proveniente dall'esercizio 2017, pari a 690.869.054,99 euro, è stata rinviata agli esercizi 2019 e successivi.

La residua quota del FPV del 2017, sommata agli impegni assunti nell'esercizio 2018 e reimputati all'esercizio 2019, per 210.020.790,60 euro, all'esercizio 2020, per 66.775.930,83 euro, e agli esercizi successivi per 38.856.959,55 euro, costituisce il FPV finale, da riportare in entrata nel bilancio 2019, pari a 1.006.522.735,97 euro.

Tabella 63 – Il Fondo pluriennale vincolato al 31/12/2018

Fondo pluriennale vincolato al 31/12/2017	a)	949.616.146,47
Spese impegnate negli esercizi precedenti e imputate all'esercizio 2018 e coperte da FPV	b)	197.630.526,62
Riaccertamento degli impegni di cui alla lettera b) effettuata nel corso dell'esercizio 2018 (economie di impegno)	x)	61.116.564,86
Quota del FPV al 31/12/2017 rinviata all'esercizio 2019 e successivi	$c = (a - b - x)$	690.869.054,99
Spese impegnate nel 2018 con imputazione al 2019 e coperte da FPV	d)	210.020.790,60
Spese impegnate nel 2018 con imputazione al 2020 e coperte da FPV	e)	66.775.930,83
Spese impegnate nel 2018 con imputazione a esercizi successivi a quelli considerati nel bilancio pluriennale e coperte da FPV	f)	38.856.959,55
Fondo pluriennale vincolato al 31/12/2018	$g = (c + d + e + f)$	€ 1.006.522.735,97

Fonte: Rendiconto 2018 – All. 8

2.10 La gestione di cassa

La gestione di cassa alla chiusura dell'esercizio 2018 presenta un risultato positivo di 379.299.990,49 euro, determinato dal fondo di cassa iniziale (487.861.400,20 euro) aumentato delle riscossioni (8.329.584.299,79 euro) e diminuito dei pagamenti (8.438.145.709,50 euro), come meglio illustrato nella tabella che segue, comprendente, ai fini di un raffronto, i corrispondenti valori dell'esercizio 2017:

Tabella 64 – Gestione di cassa – Esercizi 2017 - 2018

	2017	2018
(a) Fondo cassa iniziale	59.353.302,11	487.861.400,20
(b) Riscossioni in conto competenza	7.624.984.922,80	7.734.542.682,36
(c) Riscossioni in conto residui	651.044.557,50	595.041.617,43
(d) TOTALE ENTRATE (b+c)	8.276.029.480,30	8.329.584.299,79
(e) Pagamenti in conto competenza	6.934.015.506,91	7.552.339.331,56
(f) Pagamenti in conto residui	913.505.875,30	885.806.377,94
(g) TOTALE USCITE (e+f)	7.847.521.382,21	8.438.145.709,50
(h) DIFFERENZA (d-g)	428.508.098,09	-108.561.409,71
(i) Fondo cassa al 31/12 (a+h)	487.861.400,20	379.299.990,49
(l) Entrate - Previsioni definitive di cassa	9.176.955.721,98	9.721.848.350,41
(m) Entrate -Differenza (d-l)	-900.926.241,68	-1.392.264.050,62
(n) Uscite - Previsioni definitive di cassa	9.234.955.721,98	10.209.709.750,61
(o) Uscite -Differenza (g-n)	-1.387.434.339,77	-1.771.564.041,11

Come evidenziato nella Relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2018, la disponibilità presso la Tesoreria centrale al 31 dicembre 2018 risulta pari a 408.991.908,03 euro, a seguito delle rettifiche necessarie per tener conto delle operazioni effettuate dal Tesoriere per la contabilità speciale, come meglio evidenziato più avanti.

Nel 2018 i pagamenti risultano superiori alle riscossioni per 108.561.409,71 euro, contrariamente all'esercizio 2017, quando si registrava un saldo positivo di 428.508.098,09 euro.

Analogamente agli esercizi 2016 e 2017, anche per l'esercizio considerato il confronto tra le risultanze di cassa a fine esercizio e le previsioni finali evidenzia notevoli divergenze fra quanto programmato e quanto realizzato.

Nel dettaglio, si registrano, rispetto alle previsioni, minori riscossioni per 1.392.264.050,62 euro e minori pagamenti per 1.771.564.041,11 euro.

L'indice generale della velocità di cassa, ovvero, per le entrate, il rapporto tra le riscossioni totali e la somma dei residui attivi iniziali con gli accertamenti, evidenzia una percentuale del 78,19%, valore leggermente inferiore a quanto risultava nell'esercizio precedente. L'indicatore della velocità di cassa, per le uscite, dato dal rapporto tra i pagamenti totali e la somma dei residui passivi iniziali e gli impegni, registra, invece, una percentuale dell'87,99%, superiore a quanto rilevato nell'esercizio 2017.

Di seguito, nel dettaglio, quanto testé illustrato:

Tabella 65 - Indicatore di velocità di cassa - Entrate/Uscite

ENTRATE	2017	2018
(a) Residui attivi iniziali	1.836.868.992,22	2.007.877.156,93
(b) Accertamenti di competenza	8.498.070.581,15	8.645.140.880,03
(c) Totale riscossioni	8.276.029.480,30	8.329.584.299,79
(d) Velocità di cassa c/(a+b)	80,08%	78,19%
USCITE	2017	2018
(a) Residui passivi iniziali	1.400.963.879,52	1.466.021.544,21
(b) Impegni di competenza	7.957.770.251,54	8.123.528.856,48
(c) Totale pagamenti	7.847.521.382,21	8.438.145.709,50
(d) Velocità di cassa c/(a+b)	83,85%	87,99%

Al rendiconto 2018 sono allegati il prospetto SIOPE (All. 15), ai sensi dell'art. 11, comma 4, lett. l, D.Lgs. 118/2011, e il Conto del Tesoriere (All. 18), che evidenziano la corrispondenza con i dati complessivi delle riscossioni e dei pagamenti.

2.11 Il conto del Tesoriere

Il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, di cui all'Allegato 4/2 al D.Lgs. 118/2011, al punto 4.1, prevede, che *“Se l'imputazione degli incassi e dei pagamenti all'esercizio è stata effettuata correttamente, alla chiusura dell'esercizio finanziario, conclusa l'attività di regolarizzazione dei sospesi ed annullati i titoli ineseguiti, il fondo di cassa risultante dalle scritture dell'ente (cd. fondo contabile o di diritto) coincide con il fondo di cassa risultante dalle scritture della banca (cd. fondo di cassa di fatto) senza che sia necessario procedere ad alcuna riconciliazione. Gli enti allegano al consuntivo una dichiarazione, firmata dal Tesoriere/Cassiere, che*

attesta il fondo di cassa effettivo all'inizio dell'esercizio, il totale degli incassi e dei pagamenti effettuato nell'esercizio e l'ammontare del fondo di cassa effettivo al 31 dicembre dell'anno al quale si riferisce il consuntivo. Tali importi devono coincidere con le risultanze del consuntivo dell'ente.

In caso di discordanza il bilancio non rispetta il principio contabile della veridicità.”.

Il Conto del Tesoriere, allegato al rendiconto 2018, evidenzia riscossioni per complessivi 8.329.584.299,79 euro e pagamenti per complessivi 8.438.145.709,50 euro.

Al rendiconto risulta allegato, inoltre, il verbale di verifica di cassa (All. 19.13) che fornisce le seguenti risultanze:

Tabella 66 – Verifica di cassa

I - ENTRATA		
Fondo di cassa alla chiusura dell'esercizio 2017		487.861.400,20
Reversali trasmesse dall'Ente:	8.329.584.299,79	
Reversali registrate dal Tesoriere (dalla n. 1 alla n. 119821)	8.329.584.299,79	
Reversali Incassate:	8.329.584.299,79	
Reversali da incassare/regularizzare:	0,00	
Entrate da regularizzare:	0,00	
TOTALE ENTRATE		8.817.445.699,99
<i>Differenza tra reversali trasmesse e reversali registrate</i>		<i>0,00</i>
II - USCITA		
Deficienza di cassa alla chiusura dell'esercizio 2017		0,00
Mandati trasmessi dall'Ente:	8.438.145.709,50	
Mandati registrati dal Tesoriere (dal n. 1 al n. 105005)	8.438.145.709,50	
Mandati pagati:	8.438.145.709,50	
Mandati da pagare/regularizzare:	0,00	
Uscite da regularizzare:	0,00	
TOTALE USCITE		8.438.145.709,50
<i>Differenza tra mandati trasmessi e mandati registrati</i>		<i>0,00</i>
<i>Fondi a disposizione dell'Ente per la gestione del bilancio</i>		<i>379.299.990,49</i>

Fonte: Rendiconto della Regione 2018 – All. 19.13

2.12 Il risultato di amministrazione

Il risultato di amministrazione è il saldo contabile che rappresenta la sintesi della gestione finanziaria dell'esercizio.

L'art. 42 del D.Lgs. 118/2011 stabilisce che esso è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, e che è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi.

Dal computo vanno escluse le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal Fondo pluriennale vincolato (FPV) determinato in spesa del conto del bilancio.

Il risultato di amministrazione della Regione autonoma della Sardegna al 31/12/2018 è pari a 560.198.246,22 euro.

Tale risultato tiene conto del **Fondo cassa al 31/12/2018, pari a 379.299.990,49 euro**, del **saldo rilevato tra il totale dei residui attivi finali (2.276.403.857,64 euro) e il totale dei residui passivi finali (1.088.982.865,94 euro) da riportare all'1/01/2019, per 1.187.420.991,70 euro**, ed è espresso al netto del FPV di spesa 2018 pari a 1.006.522.735,97 euro (di cui 41.369.525,30 euro di parte corrente e 965.153.210,67 euro di parte capitale).

Tabella 67 - Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31/12/2018

		GESTIONE		TOTALE
		RESIDUI	COMPETENZA	
Fondo cassa al 1° gennaio				487.861.400,20
RISCOSSIONI	(+)	595.041.617,43	7.734.542.682,36	8.329.584.299,79
PAGAMENTI	(-)	885.806.377,94	7.552.339.331,56	8.438.145.709,50
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			379.299.990,49
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			379.299.990,49
RESIDUI ATTIVI	(+)	1.365.805.659,97	910.598.197,67	2.276.403.857,64
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				320.185.983,70
RESIDUI PASSIVI	(-)	517.793.341,02	571.189.524,92	1.088.982.865,94
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI	(-)			41.369.525,30
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE	(-)			965.153.210,67
RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2018 (A)	(=)			560.198.246,22

Rispetto all'esercizio 2017, si rileva un incremento del risultato nominale di amministrazione di oltre 480 milioni di euro.⁷⁴

⁷⁴ Al 31/12/2017 il risultato di amministrazione è stato di 80.100.866,45 euro.

Tale variazione discende da un **saldo positivo della gestione dei residui** di 15.391.945,72 euro e da un **risultato della gestione di competenza** di 464.705.434,05 euro.

Il risultato di amministrazione, ai fini del successivo utilizzo, è distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati.

Il medesimo art. 42 del D.Lgs. 118/2011 prevede che, nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, la differenza sia iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare.

Dalla tabella successiva si rileva che, **rispetto a un risultato contabile di 560.198.246,22 euro, il risultato sostanziale di amministrazione, considerate le quote accantonate e vincolate, ha segno negativo ed è pari a - 1.105.007.144,14 euro.**

Tabella 68 – Composizione del risultato di amministrazione al 31/12/2018

Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2018	
Risultato di amministrazione al 31/12/2018 (A)	560.198.246,22
Parte accantonata	
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/2018	187.345.002,04
Accantonamento residui perenti al 31/12/2018	521.011.826,97
Fondo anticipazioni liquidità D.L. 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti	202.133.917,80
Fondo perdite società partecipate	4.161.425,00
Fondo contenzioso	21.918.030,50
Altri accantonamenti	403.509.813,06
Totale parte accantonata (B)	1.340.080.015,37
Parte vincolata	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	67.332.710,30
Vincoli derivanti da trasferimenti	246.388.022,48
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	180.000,00
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	10.096.353,75
Altri vincoli	1.128.288,46
Totale parte vincolata (C)	325.125.374,99
Totale parte destinata agli investimenti (D)	
Totale parte disponibile (E= A-B-C-D)	-1.105.007.144,14

2.12.1 Analisi del disavanzo e verifica delle modalità di copertura

Come detto, **nell'esercizio 2018 il disavanzo di amministrazione è pari a - 1.105.007.144,14 euro**. Rispetto all'analogo risultato dell'esercizio 2017, di - 1.827.065.236,09 euro, si rileva una **riduzione del disavanzo sostanziale di amministrazione di 722.058.091,95 euro, dovuta, oltre che al descritto miglioramento della gestione di competenza e della gestione dei residui, anche ai minori accantonamenti dell'esercizio** (più precisamente, aumentano i vincoli per 14.531.005,52 euro, ma, nel contempo, diminuiscono gli accantonamenti per 256.491.717,70 euro).

Ai sensi dell'art. 3, comma 15, del D.Lgs. 118/2011, *“nelle more dell'emanazione del decreto di cui al comma 15⁷⁵, l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario dei residui effettuato (...) e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità è ripianato in non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno. In attesa del decreto di cui al comma 15, sono definiti criteri e modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione di cui al periodo precedente, attraverso un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza unificata. Tale decreto si attiene ai seguenti criteri:*

- a) utilizzo di quote accantonate o destinate del risultato di amministrazione per ridurre la quota del disavanzo di amministrazione;*
- b) ridefinizione delle tipologie di entrata utilizzabili ai fini del ripiano del disavanzo;*
- c) individuazione di eventuali altre misure finalizzate a conseguire un sostenibile passaggio alla disciplina contabile prevista dal presente decreto”.*

L'obiettivo finanziario per gli enti che, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, avevano registrato un maggior disavanzo, è stato fissato dal decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2015⁷⁶ e consiste nel migliorare il disavanzo al

⁷⁵ Il comma 15 dell'art. 3 del D.Lgs. 118/2011, prevede che “Le modalità e i tempi di copertura dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione (...) sono definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, in considerazione dei risultati al 1° gennaio 2015 e prevedendo incentivi, anche attraverso la disciplina del patto di stabilità interno e dei limiti di spesa del personale, per gli enti che, alla data del 31 dicembre 2017, non presentano quote di disavanzo derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui”.

Si precisa, all'ultimo periodo, che “Per le regioni non rilevano i disavanzi derivanti dal debito autorizzato non contratto”.

⁷⁶ L'art. 4, comma 1, del D.M. 2 aprile 2015, rubricato “Verifica del ripiano”, prevede che “in sede di approvazione del rendiconto 2015 tutti gli enti che a seguito del riaccertamento straordinario dei residui hanno registrato un maggiore

31/12/2015, e negli esercizi successivi, di un importo almeno pari alla quota del disavanzo applicata al bilancio di previsione⁷⁷.

Con l'art. 6, rubricato *“Copertura del disavanzo determinatosi in sede di riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015”*, della L.R. 31/2015, si è stabilito di ripianare il

disavanzo verificano se il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 risulta migliorato rispetto al disavanzo al 1° gennaio 2015 derivante dal riaccertamento straordinario, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione 2015, aggiornato ai risultati del riaccertamento straordinario e dell'approvazione del consuntivo 2014. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato all'esercizio 2015 non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso del 2015, e l'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione 2016-2018, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per l'esercizio 2016 in attuazione dell'articolo 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e di eventuali quote di recupero di disavanzo previste da piani di rientro in corso di attuazione. Il recupero dell'eventuale maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato al 1° gennaio 2015 può essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro di tale quota del disavanzo, secondo le modalità previste dall'articolo 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 per le regioni e gli enti regionali e dall'articolo 188 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 per gli enti locali”.

Per quanto concerne gli esercizi successivi, il secondo comma dispone che *“In sede di approvazione del rendiconto 2016 e dei rendiconti degli esercizi successivi, fino al completo ripiano del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, si verifica se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente. Se da tale confronto risulta che il disavanzo applicato non è stato recuperato, la quota non recuperata nel corso dell'esercizio, o il maggiore disavanzo registrato rispetto al risultato di amministrazione dell'esercizio precedente, è interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione in corso di gestione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario prevista per tale esercizio, in attuazione dell'articolo 3, comma 16, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118”*.

Il comma 5, inoltre, stabilisce che *“La relazione sulla gestione al rendiconto analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio, distinguendo il disavanzo riferibile al riaccertamento straordinario da quello derivante dalla gestione. La relazione analizza altresì la quota ripianata dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'articolo 3, comma 13, del citato decreto legislativo n. 118 del 2011. In caso di mancato recupero del disavanzo, la relazione indica le modalità di copertura da prevedere in occasione dell'applicazione al bilancio in corso di gestione delle quote non ripianate”*.

Infine, il comma 6 prevede che *“La nota integrativa al bilancio di previsione indica le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria. La nota integrativa indica altresì le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'articolo 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2011”*.

⁷⁷ Si aggiunga che l'art. 42, comma 12, stabilisce che *“L'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1, a seguito dell'approvazione del rendiconto, **al netto del debito autorizzato e non contratto** di cui all'art. 40, comma 1, è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori. Ai fini del rientro, possono essere utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale”*.

maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, pari a 968.674.415,65 euro⁷⁸, in trenta quote annuali dell'importo di 32.289.147,19 euro.

Nell'esercizio 2017, a causa dell'iscrizione nel risultato di amministrazione delle perdite del SSR di importo pari a 680.712.119,30 euro, era emerso un peggioramento del risultato di amministrazione⁷⁹.

Pertanto, nella decisione di parifica n. 1/2019/SSRR/PARI, riguardante il Rendiconto relativo all'esercizio 2017, le Sezioni Riunite della Sardegna hanno affermato che *“Al 31 dicembre 2017 l'obiettivo finanziario di riduzione del disavanzo di amministrazione di un importo pari alle quote annue di ripiano del maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e di quello derivante dalla riscossione dell'anticipazione di liquidità risultava rispettato, con un ulteriore miglioramento di 946.021,88 euro. La Regione, per tenere conto dei rilievi del MEF concernenti la legge n. 16 del 2018 di approvazione del rendiconto 2016, ha successivamente modificato il risultato di amministrazione con l'appostazione, tra le quote accantonate del risultato di amministrazione, delle perdite da ripianare delle Aziende del SSR, pari complessivamente a 680.712.119,30 euro. Tale accantonamento è stato effettuato nella seconda metà del 2018, a esercizio finanziario concluso, senza passaggi nella gestione del bilancio. Nel rendiconto, quindi, il disavanzo (al netto della quota derivante dal debito autorizzato e non contratto) è risultato di 1.496.829.806,44 euro. Il risultato di amministrazione della Regione per il 2017 ha subito, pertanto, un consistente peggioramento dovuto all'accantonamento della posta relativa alle perdite del Servizio sanitario regionale ad esercizio ormai concluso. Tale operazione, di carattere del tutto eccezionale, ha comportato l'appostazione di una quota negativa direttamente al risultato di amministrazione, senza transitare nella gestione del bilancio. Nonostante l'impossibilità di provvedere attraverso l'iscrizione*

⁷⁸ Il maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui è risultato pari a 1.005.625.656,65 euro, ed è stato portato a euro 968.674.415,65 per effetto della cancellazione di una parte dei vincoli sul risultato di amministrazione apportati dalla L.R. 31/2015.

⁷⁹ Al 31 dicembre 2017, come ampiamente illustrato nella decisione di parifica n. 1/2019/SSRR/PARI e nella allegata Relazione, l'obiettivo finanziario di riduzione del disavanzo di amministrazione (-32.289.147,19 euro) risultava rispettato, con un ulteriore miglioramento di 946.021,88 euro. Tuttavia, la Regione, per tenere conto dei rilievi del MEF concernenti la L.R. 16/2018 di approvazione del rendiconto 2016, ha successivamente modificato il risultato di amministrazione con l'appostazione, tra le quote accantonate del risultato di amministrazione, delle perdite da ripianare delle Aziende del SSR, pari complessivamente a 680.712.119,30 euro. Questo accantonamento, effettuato nella seconda metà del 2018, a esercizio finanziario concluso, senza passaggi nella gestione del bilancio, ha determinato un peggioramento del disavanzo di amministrazione (al netto della quota derivante dal debito autorizzato e non contratto) rispetto all'esercizio precedente.

A tale proposito, si è tenuto conto di quanto deciso dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede giurisdizionale in speciale composizione, le quali, con la sentenza n. 1/2019/EL del 15 gennaio 2019, hanno affermato che il ripiano *“può dirsi avvenuto soltanto quando nel rendiconto si accerta un risultato di amministrazione migliore di quello del precedente esercizio, in seguito all'effettiva riduzione della spesa sostenuta rispetto alle risorse disponibili”*.

in spesa nel medesimo esercizio dell'importo da ripianare, che non avrebbe potuto trovare mezzi di copertura a gestione ormai chiusa, permane l'esigenza di recuperare la quota annuale di ripiano del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario. Ciò implica che la quota non recuperata nel 2017 dovrà essere oggetto di manovra correttiva di bilancio negli esercizi successivi, nell'ambito della quale dovranno essere distinte, ai sensi dell'art. 4, comma 4, del DM 2 aprile 2015, le quote derivanti dal riaccertamento straordinario da quelle a questo non riconducibili, suscettibili di piano di rientro ai sensi dell'art. 42, comma 12, del D.lgs. n. 118/2011. Di conseguenza dall'importo del disavanzo da recuperare ai sensi dell'art. 42, comma 12, deve essere detratta la quota del ripiano del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario”.

Nell'esercizio 2018 il disavanzo di amministrazione al netto della quota derivante da debito autorizzato e non contratto è risultato di 884.286.116,97 euro e, rispetto all'analogo risultato rilevato al 31/12/2017, pari a 1.496.829.806,44 euro, si riscontra **un miglioramento di 612.543.689,47 euro, con ripiano, pertanto, di tutte le quote di disavanzo imputate all'esercizio 2018 per un totale di 232.182.092,84 euro**: 32.289.147,19 euro di quota annua del ripiano trentennale del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, 6.776.545,75 euro di quota annua del ripiano del disavanzo generato a seguito dell'incasso dell'anticipazione di liquidità di cui al D.L. 35/2013, 193.116.400,00 euro di quota imputata al 2018 per la copertura dei disavanzi sanitari pregressi.

L'intero importo del disavanzo applicato all'esercizio 2018, pari a 562.417.522,59 euro (v. *infra* nel quadro generale riassuntivo), al netto della quota relativa al debito autorizzato e non contratto, pari a 330.235.429,65 euro, per un totale di 232.182.092,84 euro, **è stato ripianato.**

La Relazione sulla gestione riporta l'analisi della composizione del disavanzo a consuntivo⁸⁰.

⁸⁰ L'All. 4/1 al D.Lgs. 118/2011, recante il "Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio", al punto 9.11.7, stabilisce che "L'art. 4, comma 6, decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015, concernente i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggiore disavanzo al 1° gennaio 2015, prevede "La nota integrativa al bilancio di previsione indica le modalità di copertura dell'eventuale disavanzo applicato al bilancio distintamente per la quota derivante dal riaccertamento straordinario rispetto a quella derivante dalla gestione ordinaria. La nota integrativa indica altresì le modalità di copertura contabile dell'eventuale disavanzo tecnico di cui all'art. 3, comma 13, del decreto legislativo n. 118 del 2011." Pertanto, la nota integrativa descrive la composizione del risultato di amministrazione presunto individuato nell'allegato a) al bilancio di previsione (lettera

Tabella 69 – Composizione del disavanzo al 31/12/2018

ANALISI DEL DISAVANZO	COMPOSIZIONE DEL DISAVANZO				
	ALLA DATA DI RIFERIMENTO DEL RENDICONTO DEL PENULTIMO ESERCIZIO PRECEDENTE (1) (a)	DISAVANZO (2) (b)	DISAVANZO RIPIANATO NEL PRECEDENTE ESERCIZIO (3) (c)= (a) - (b)	QUOTA DEL DISAVANZO DA RIPIANARE NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (4) (d)	RIPIANO DISAVANZO NON EFFETTUATO NELL'ESERCIZIO PRECEDENTE (5) (e) = (d) - (c)
Disavanzo da debito autorizzato e non contratto (solo per le Regioni e Province autonome)	330.235.429,65	220.721.027,17	109.514.402,48	109.514.402,48	0,00
Disavanzo al 31.12.2014 da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera...					
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	608.153.245,47	327.152.790,63	281.000.454,84	32.289.147,19	
Disavanzo tecnico al 31 dic.					
Disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex DL35/2013 (solo per le regioni)	208.910.463,55	202.133.917,80	6.776.545,75	6.776.545,75	
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2017	679.766.097,42	354.999.408,54	324.766.688,88	193.116.400,00	
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizioda ripianare con piano di rientro di cui alla delibera					
Totale	1.827.065.236,09	1.105.007.144,14	722.058.091,95	341.696.495,42	0,00

Fonte: Rendiconto RAS – Relazione sulla gestione 2018

Nota: la tabella è ripresa dalla Relazione sulla gestione (pag. 33). Ai fini di una sua migliore comprensione, si precisa che:

- la colonna a) illustra il disavanzo risultante dall'ultimo rendiconto approvato (2017);
- la colonna b) riporta il disavanzo residuo al termine dell'esercizio considerato (2018);
- la colonna c) indica la quota di disavanzo ripianato nell'esercizio considerato (2018);
- la colonna d) indica la quota di disavanzo da ripianare nell'esercizio considerato (2018). Il relativo totale, pari a 341.696.495,42 euro, è pari a 232.182.092,84 euro (a sua volta, pari al disavanzo applicata all'esercizio 2018, di 562.417.522,59 euro, al netto del debito autorizzato e non contratto, 330.235.429,65 euro), più la quota di disavanzo da debito autorizzato e non contratto "estinta" nell'esercizio considerato per effetto dell'avvenuta contrazione del relativo mutuo.

E), se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo, indica le modalità di ripiano definite in attuazione delle rispettive discipline e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione. In attuazione dell'art. 4, comma 5, decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015, analoghe evidenze sono riportate nella parte della relazione sulla gestione al rendiconto che analizza la quota di disavanzo ripianata nel corso dell'esercizio".

Dalla tabella riportata, e alla luce delle precisazioni che verranno svolte nel proseguo con riferimento alle singole poste di disavanzo sopra illustrato, si rileva che:

- 1) **rispetto all'esercizio 2017, la quota del disavanzo determinato da debito autorizzato e non contratto si è ridotta di 109.514.402,48 euro, corrispondenti alla quota del mutuo incassata nell'esercizio 2018;**
- 2) **il disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario è diminuito di 281.000.454,84 euro**, importo ben superiore alla quota annua di ripiano determinata dalla L.R. 31/2015 in 32.289.147,19 euro, portandosi a 327.152.790,63 euro, **con raggiungimento dell'obiettivo di miglioramento del disavanzo di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, del 2 aprile 2015;**
- 3) **il disavanzo derivante dalla contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità è stato ripianato della quota di 6.776.545,75 euro, pari all'anticipazione rimborsata nell'anno;**
- 4) **il disavanzo derivante dall'esercizio 2017, pari a 679.766.097,42 euro**, determinatosi per effetto dell'accantonamento nel risultato di amministrazione al 31/12/2017 delle perdite da ripianare delle Aziende del S.S.R. a seguito dei rilievi del MEF, **si è ridotto di un importo superiore rispetto a quello imputato al 2018 con la L.R. 40/2018, che aveva previsto un ripiano a carico dell'esercizio pari a 193.116.400,00 euro (v. *infra*)**, grazie al minore disavanzo registrato nei conti economici aggiornati delle aziende sanitarie, per oltre 132 milioni di euro (v. *infra*).

Di seguito si provvede a ricostruire le singole quote di disavanzo la cui copertura è stata analizzata nel presente paragrafo.

2.12.2 Disavanzo derivante da mutuo autorizzato e non contratto a copertura del disavanzo pregresso

Una parte del disavanzo di amministrazione accertato al 31 dicembre 2018 dopo gli opportuni accantonamenti (- 1.105.007.144,41 euro) è costituita dal residuo disavanzo

derivante dal ricorso all'istituto del mutuo autorizzato e non contratto a copertura di spese di investimento, che ammonta a 220.721.027,17 euro ⁸¹.

Si tratta della quota residua del disavanzo accertato con l'approvazione del rendiconto relativo alla gestione del 2014 (L.R. 23/2015), pari a 504.791.572,63 euro, emerso a seguito

⁸¹ La modalità di copertura del disavanzo con il ricorso ai mutui autorizzati e non contratti, c.d. "mutui a pareggio", è rappresentata dall'autorizzazione in bilancio del ricorso al mutuo per far fronte agli investimenti programmati, condizionandone la stipulazione ad una eventuale carenza di cassa.

Tale istituto è stato analizzato dalla Corte costituzionale nella pronuncia n. 274/2017, nella quale lo si definisce come "una peculiarità originata da un'eccentrica prassi della gestione finanziaria delle Regioni, che erroneamente la convenuta fa risalire all'art. 10 della legge n. 281 del 1970, il quale non la contemplava affatto: detta prassi consisteva nell'autorizzare spese d'investimento determinandone la copertura con prestiti inseriti nella legge di bilancio regionale, senza vincoli di previo perfezionamento degli stessi. Il perfezionamento avveniva solo nel caso di impossibilità di finanziare gli investimenti con la liquidità presente in tesoreria. Tanto veniva giustificato con la finalità di risparmiare in termini di interessi sui prestiti, finalità che peraltro si sarebbe potuta raggiungere in modo più corretto attraverso l'accertamento – ove sussistente – dell'avanzo di amministrazione, unico strumento certo di "copertura giuridica", dal momento che la mera disponibilità di cassa non costituisce cespite di sicuro affidamento. (...) È di palmare evidenza, poi, come un simile meccanismo giuridico fosse in problematico rapporto con il principio dell'equilibrio del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e con lo stesso art. 119, sesto comma, Cost., il quale contempla la "regola aurea" secondo cui l'indebitamento può servire solo alla promozione di investimenti e non alla sanatoria di spese per investimenti non coperti. (...) Attualmente i mutui autorizzati devono essere stipulati nell'anno di autorizzazione e tale stipulazione deve necessariamente precedere, secondo i principi generali, l'avvio di qualsiasi procedura di spesa con essi finanziata. Si è dovuto tuttavia prendere atto dei dissesti pregressi, consentendo il recupero dei prestiti già autorizzati in passato ma non perfezionati e ciò solo fino alla fine dell'esercizio 2016. In questo senso è intervenuto l'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011" (Corte. cost. 274/2016).

L'art. 40, comma 2, del D.Lgs. 118/2011 ha previsto, infatti, che a decorrere dal 2016, il disavanzo dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spese di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.

Come chiarito dal Giudice delle Leggi nella citata pronuncia, trattasi di "un intervento straordinario per la messa in sicurezza dei conti regionali gravemente pregiudicati dalla descritta prassi: in definitiva l'eccezionale misura legislativa denota, come in analoghe occasioni, «l'esigenza dello Stato di fronteggiare un problema non circoscritto alla sola Regione [...]. L'indirizzo della subentrata legislazione statale [...] prende in sostanza le mosse dal presupposto che in una fase di complesse operazioni di riaccertamento» della reale situazione finanziaria delle Regioni, «i disavanzi emersi non possano essere riassorbiti in un solo ciclo di bilancio ma richiedano inevitabilmente misure di più ampio respiro temporale» (sentenza n. 107 del 2016). Ciò ha consentito, ove possibile, associare a spese di investimento non adeguatamente coperte nel passato la stipulazione dei mutui nei casi in cui la non corretta prassi regionale perpetuata oltre la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), avesse contemporaneamente prodotto un disavanzo economico e un deficit di liquidità. La normativa, infatti, contempla un duplice vincolo: a) quello del previo riscontro delle esigenze effettive di cassa; b) quello secondo il quale deve essere rigorosamente mantenuta la destinazione a programmi di investimento già autorizzati ma non finanziati negli esercizi precedenti" (Corte. cost. 274/2016).

La facoltà di autorizzare nuovi mutui a copertura delle spese di investimento da contrarre solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa è stata estesa al 2016 ai sensi dell'art. 1, comma 688 - bis della L. 208/2016 (Legge di stabilità per il 2016), limitatamente a quelle regioni che nell'anno 2015 hanno registrato indicatori annuali di tempestività dei pagamenti con un valore inferiore ai tempi di pagamento di cui all'art. 4 del D.Lgs. 231/2012.

Tale disposizione, ad avviso della Corte costituzionale, non deve essere intesa come proroga dell'istituto nel senso che l'ulteriore ricorso all'indebitamento, sia pure nell'ambito delle precedenti autorizzazioni, è strettamente limitato, alla ricorrenza delle condizioni indicate dal citato art. 40, comma 2, del D.Lgs. 118/2011 per cui, se tali condizioni non ricorrono, e soprattutto se non riguardano fattispecie antecedenti al 2016, trovano pienamente applicazione le previsioni dell'art. 62 del D.Lgs. 118/2011, che limitano il ricorso al debito e lo vincolano strettamente alla soddisfazione di esigenze per spese di investimento. In tal senso, conclude la Corte costituzionale, il suddetto comma 2 dell'art. 40 "tende a rendere possibile l'ulteriore ricorso al debito solamente per "sanare" e sorreggere quelle situazioni pregresse di spese di investimento già deliberate (o in alcuni casi ancora in corso di esecuzione) finanziate con mutui mai in concreto contratti (in tutto o in parte) anteriormente a tale sanatoria" (Corte. cost. 274/2016).

del corrispondente accantonamento al Fondo a garanzia della reiscrizione dei residui perenti per spese in c/capitale (v. *infra*).

La L.R. 31/2015, all'art. 5, comma 1, aveva previsto la possibilità di sanare detto disavanzo attraverso il ricorso all'indebitamento, da contrarre solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa.⁸²

Il mutuo autorizzato è stato contratto soltanto nel dicembre 2016, dopo che, con l'art. 1, comma 7, della L.R. 5/2016 (Legge di stabilità del 2016), la Regione ha autorizzato di nuovo il ricorso all'indebitamento per la copertura del disavanzo di 504.971.752,63 euro risalente all'esercizio 2014.⁸³

In data 1° dicembre 2016 la Regione, quindi, ha stipulato con la C.D.P. il contratto di mutuo a copertura del disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto correlato all'accantonamento a garanzia dei residui perenti di parte capitale, per l'importo complessivo di 504.971.572,63 euro da erogarsi in un periodo massimo di 5 anni, per effettive esigenze di cassa.

La C.D.P. ha accordato nel 2016 una prima erogazione di 104.021.036,16 euro da restituire in trent'anni, con decorrenza da giugno 2017 (al 31/12/2016 il disavanzo derivante da debito autorizzato, ma non contratto, si è ridotto, quindi, a 400.950.536,47 euro).

Nel 2017 sono state richieste altre due erogazioni, una di 48.995.732,94 euro (con rimborso a decorrere dal dicembre 2017) e una di 21.719.373,88 euro (con rimborso a decorrere dal 30/06/2018), per un importo complessivo pari a 70.715.106,82 euro⁸⁴.

Per effetto di queste erogazioni, la quota del disavanzo di amministrazione derivante da debito autorizzato e non contratto ammonta al 31/12/2017 a 330.235.429,65 euro, pari,

⁸² Più precisamente, attraverso l'autorizzazione, dall'art. 5, comma 2, di tale legge, per l'anno 2015, al ricorso a uno o più mutui o in alternativa a prestiti obbligazionari, dall'Amministrazione regionale esclusivamente garantiti, per una durata non superiore a trenta anni e ad un tasso di interesse non superiore a quello applicato dalla Cassa depositi e prestiti; i relativi oneri erano valutati in euro 35.731.514,58 per l'anno 2016 e in euro 25.645.917,96 per ciascuno degli anni dall'anno 2017 al 2045 (UPB S08.01.005 e UPB S08.01.006).

⁸³ Secondo modalità analoghe a quelle precedentemente definite.

⁸⁴ L'art. 1, comma 4, della L.R. 6/ 2017 (Bilancio di previsione 2017-2019), ha stabilito che la quota del disavanzo di amministrazione per il debito autorizzato e non contratto, derivante dall'accantonamento al Fondo di garanzia della reiscrizione dei residui perenti per spese in c/capitale risultante dal rendiconto 2015, al netto della effettiva contrazione del debito, è pari a 400.950.536,47 euro e, al comma 5, ha disposto che si provveda alla sua copertura del disavanzo mediante ricorso all'indebitamento da contrarre solo per effettive esigenze di cassa, ai sensi dell'art. 1, comma 7, della L. 5/2016, e nei limiti dello stanziamento annuo dei relativi oneri finanziari.

pertanto, all'importo del debito autorizzato e non contratto al 31 dicembre del 2015, 504.971.752,63 euro, al netto delle quote di mutuo effettivamente incassate negli esercizi 2016 e 2017.

L'art. 1, comma 5, della L.R. 2/2018 (Legge di bilancio 2018/2020) ha stabilito che l'Amministrazione regionale provvede alla copertura del disavanzo di amministrazione derivante da debito autorizzato e non contratto per 335.688.523,60 euro⁸⁵, mediante ricorso a indebitamento da contrarre solo per effettive esigenze di cassa, ai sensi dell'art. 1, comma 7, della L.R. 5/2016 (Legge di stabilità 2016).

Nel corso del 2018 la Regione ha richiesto due ulteriori erogazioni, per un totale di 109.514.402,48 euro, una prima di euro 61.069.413,78 (con rimborso a partire da dicembre 2018 e un tasso del 3,282%) e una seconda di euro 48.444.988,70 (con rimborso della prima rata al 30.06.2019 e tasso del 3,190%), correlate a spese di investimento per il richiamo dei residui perenti elencate nel contratto di mutuo ed il cui dettaglio è contenuto nell'All. 19.19 della Relazione sulla gestione.

La quota del disavanzo derivante da mutuo autorizzato e non contratto si è, pertanto, ulteriormente ridotta, attestandosi al 31/12/2018, a 220.721.027,17 euro⁸⁶.

2.12.3 Le quote accantonate del risultato di amministrazione

Ai sensi del D.Lgs. 118/2011, principio 4/2, punto 9.2, il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, vincolati, accantonati e destinati.

Le quote accantonate del risultato di amministrazione al 31/12/2018 ammontano complessivamente a 1.340.080.015,37 euro, come dettagliate nei successivi paragrafi e riepilogate nella tabella che segue:

⁸⁵ Con la precisazione (cfr. pag. 49 della Relazione sulla gestione 2018) che “nel bilancio di previsione 2018/2020 era stato indicato l'importo del debito autorizzato e non contratto di € 335.688.523,60 non adeguato al valore risultante dal rendiconto 2017”.

⁸⁶ Relazione sulla gestione 2018, pag. 55.

Tabella 70 - Risorse accantonate sul risultato di amministrazione 2018

Capitolo di spesa	Descrizione	Risorse accantonate al 1/01/2018 (a)	Utilizzo accantonamenti nell'esercizio 2018 (b)	Accantonamenti stanziati nell'esercizio 2018 (c)	Accantonamenti definiti in sede di Consuntivo Rettifiche in diminuzione (d)	Accantonamenti definiti in sede di Consuntivo Rettifiche in aumento (e)	Risorse accantonate al 31/12/2018 (f)=(a)-(b)+(c)-(d)+(e)
SC08.0220	FONDO CREDITI DI DUBBIA ESIGIBILITA'	75.712.112,77		1.755.249,80		109.877.639,47	187.345.002,04
SC08.0045	RESIDUI PERENTI DI PARTE CORRENTE	161.597.856,00	1.423.431,84				160.174.424,16
SC08.0370	RESIDUI PERENTI DI PARTE CAPITALE	415.537.344,00	54.699.941,19				360.837.402,81
SC08.0005	FONDO SOPPRESSIONE FONDI DI GARANZIA	41.543.224,10		5.000.000,00			46.543.224,10
SC08.0190	FONDO PER LE PERDITE DELLE SOCIETA' PARTECIPATE	1.325.101,00		714.723,00		2.121.601,00	4.161.425,00
SC08.0230	FONDO ANTICIPAZIONE LIQUIDITA'	208.910.463,55	6.776.545,75				202.133.917,80
SC08.5101	CONTENZIOSO	11.201.000,00		10.717.030,50			21.918.030,50
SC08.5100	FONDO PASSIVITA'	32.512,35		1.934.668,07			1.967.180,42
SC05.0010	PERDITE DELLE AZIENDE DEL SSR	680.712.119,30	193.116.400,00		132.596.310,76		354.999.408,54
	TOTALE	1.596.571.733,07	256.016.318,78	20.121.671,37	132.596.310,7	111.999.240,47	1.340.080.015,37

Fonte: Rendiconto 2018 - Relazione sulla gestione 2018 - All. 19.7

2.12.3.1 Il Fondo crediti di dubbia esigibilità

Il Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) accantonato al risultato di amministrazione è disciplinato dall'art. 46 del D.Lgs. 118/2011, che ne prevede la rappresentazione sia in fase

di previsione che di rendiconto⁸⁷, e dal principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al D.Lgs. 118/2011).

Detto principio contabile impone che in occasione della redazione del rendiconto deve essere verificata la congruità del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione, facendo riferimento all'importo complessivo dei residui attivi sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

La quota del risultato di amministrazione accantonata a tale titolo a fine esercizio 2018 ammonta a 187.345.002,04 euro, di cui 251.964,01 euro di parte capitale.

La modalità di calcolo del FCDE è contenuta nell'All. 19.12 alla Relazione sulla gestione 2018, dal quale si evince che l'Amministrazione regionale ha proceduto, preliminarmente, a suddividere i crediti in categorie omogenee, secondo la loro natura, in relazione al profilo di rischio relativo al grado di riscuotibilità.

Sono state individuate le seguenti fattispecie di crediti:

- 1) sanzioni amministrative;
- 2) risarcimento danni;
- 3) restituzione (a seguito di revoca) o rimborso di contributi e benefici comunque denominati;
- 4) canoni di locazione, concessioni e simili;
- 5) tributi propri riscossi dalla Regione;
- 6) tributi propri, tributi devoluti e compartecipati riscossi da altro ente;
- 7) trasferimenti;
- 8) crediti derivanti dall'escussione di polizze fideiussorie;

⁸⁷ L'art. 46 prevede che "1. Nella missione "Fondi e Accantonamenti", all'interno del programma fondo crediti di dubbia esigibilità, è stanziato l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto.

2. Una quota del risultato di amministrazione è accantonata per il fondo crediti di dubbia esigibilità, il cui ammontare è determinato, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al presente decreto, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione, e non può essere destinata ad altro utilizzo.

3. È data facoltà alle regioni di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, sui quali non è possibile impegnare e pagare. A fine esercizio, le relative economie di bilancio confluiscono nella quota accantonata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili ai sensi di quanto previsto dall'art. 42, comma 3. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata dal vincolo".

- 9) vendite immobiliari;
- 10) recuperi da aziende farmaceutiche;
- 11) altre entrate (vendita cespiti, interessi attivi su attività finanziarie e conti correnti, autorizzazioni e diritti d'ufficio, corrispettivi e tariffe per la fornitura di beni e prestazioni di servizi, tasse di concessione, *etc.*).

Nell'ambito delle categorie sopra individuate, la Regione ha ritenuto non soggetti a svalutazione⁸⁸: i tributi propri riscossi direttamente, in quanto accertati per cassa, in larga parte rappresentati da tasse cui è subordinato il rilascio di autorizzazioni o concessioni (n. 5), i tributi propri, i tributi devoluti e quelli compartecipati riscossi dallo Stato (n. 6); i trasferimenti da altre Amministrazioni, in quanto destinati ad essere accertati a seguito dell'assunzione dell'impegno da parte del soggetto erogante e i trasferimenti da privati, di norma accertati per cassa (n. 7); i crediti assistiti da garanzia fideiussoria, da svalutare solo successivamente all'infruttuosa escussione della garanzia secondo il dato storico delle percentuali di incasso delle polizze (n. 8); tutte le altre entrate non classificabili nei primi 10 punti per le quali la Regione ha ipotizzato la riscossione dell'intero importo (n. 11).

I criteri di svalutazione per ciascuna categoria di crediti sono riportati nella tabella che segue, estratta dall'All. 19.12 alla Relazione sulla gestione 2018.

Tabella 71 - Schema riassuntivo dei criteri di svalutazione dei crediti regionali

1. SANZIONI AMMINISTRATIVE 2. RISARCIMENTO DANNI 3. RECUPERO CONTRIBUTI 4. CANONI 5. TRIBUTI RISCOSSI DALLA REGIONE 9. VENDITE IMMOBILIARI 10. RECUPERI DA AZIENDE FARMACEUTICHE	SVALUTAZIONE SECONDO LO STORICO
6. TRIBUTI RISCOSSI DA AGENZIA ENTRATE O EQUITALIA 7. TRASFERIMENTI 11. ALTRI CREDITI NON RIENTRANTI NEI PUNTI PRECEDENTI	NON SI EFFETTUA LA SVALUTAZIONE
8. CREDITI ASSISTITI DA FIDEIUSSIONE	NON SI EFFETTUA LA SVALUTAZIONE. SI SVALUTANO SOLO SUCCESSIVAMENTE ALL'ESCUSSIONE DELLA GARANZIA SECONDO LO STORICO
CREDITI DERIVANTI DA AZIONI DI SURROGA O RIVALSA	SI SVALUTANO AL 100%

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – All. 19.12

⁸⁸ Punto 3.3, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011.

Dopo aver individuato le diverse fattispecie di crediti svalutabili, è stato determinato, per le annualità 2014/2018, il rapporto tra gli incassi in conto residui e i residui all'1/1.

La media semplice di tali rapporti e la determinazione del relativo complemento a cento ha consentito di determinare la percentuale di svalutazione per ciascuna tipologia di credito.

Tabella 72 – Percentuali di svalutazione dei crediti

	Media semplice dei rapporti incassi c/residui e residui attivi al 01/01 (2014-2018)	Complemento a 100
Sanzioni amministrative	11,87	88,13
Risarcimento danni	10,14	89,86
Recupero contributi	9,17	90,83
Canoni di locazione	8,26	91,74
Tributi propri	-	-
Escussione polizze	22,30	77,70
Rivalsa		100,00
Vendite immobiliari	77,33	27
Aziende farmaceutiche	40,0	60

Fonte: elaborazione Corte conti – All. 19.12 alla Relazione sulla gestione 2018

L'accantonamento è stato calcolato applicando le percentuali di svalutazione, come sopra determinate, all'ammontare dei residui attivi al 31/12/2018 appartenenti alle tipologie svalutabili, al netto delle garanzie fideiussorie.

La Regione ha inviato, dietro richiesta dell'Ufficio istruttore, i dati relativi ai residui al 31/12/2018 sui quali sono state applicate le medie come sopra determinate ai fini del calcolo degli accantonamenti al FCDE.⁸⁹

I risultati si espongono nella tabella successiva:

Tabella 73 – Determinazione accantonamento al FCDE

Titolo	Tipologia	Residui al 31/12/2018	% di accant al FCDE	Garanzie	Accantonamento al FCDE
3	Sanzioni Tip. 30200 - 30300	2.807.678,93	88,13%	4.287,50	2.470.628,87
3	Risarcimento danni Tip. 30500-30300	344.129,57	89,86%		309.234,83
3	Recupero contributi Tip. 30500 -30300	204.083.953,90	90,83%	1.650.228,17	169.334.558,52
3	Canoni di locazione Tip. 30100 - 30500	1.468.431,37	91,74%	43.988,17	1.306.784,20
3	Escussione polizze Tip. 30500		77,70%		
3	Recuperi aziende farmaceutiche - Tip. 30500	34.140.979,47	60,00%		13.656.391,79
3	Rivalsa Tip. 30500	15.439,82	100%		15.439,82
3	Entrate non svalutabili	56.262.910,28			
	Totale Entrate del Titolo III	299.123.523,34			187.093.038,03
4	Vendite immobiliari Tip. 4040000	22.826,23	27%	12.435,07	2.805,61
4	Altre entrate in c/capitale Tip. 4050000	2.537.628,92	90,83%	2.263.316,03	249.158,40
	Entrate titolo IV soggette a svalutazione	2.560.455,15			251.964,01
	Totale accantonamento al FCDE				187.345.002,04

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati forniti dalla Regione

⁸⁹ Nota RAS del 29 ottobre 2019.

Con riferimento a quanto rappresentato nella precedente tabella, si rileva che, all'interno dei residui relativi al "Recupero contributi" (Titolo 3, tipologia 30500-30300), l'importo soggetto alla svalutazione è pari a 188.080.436,80 euro, poiché la restante parte è stata ritenuta di esigibilità certa. La motivazione si rinviene nell'All. 19.12 alla Relazione sulla gestione 2018, riguardante il dettaglio della modalità di calcolo del FCDE, in cui è specificato che "sul capitolo di bilancio EC362.021, una quota dei residui attivi, pari ad euro 16.003.517,10, si riferisce al recupero degli aiuti di Stato alle Compagnie aeree (in forza della Decisione della Commissione UE del 29.07.2016). Quattro delle compagnie condannate alla restituzione dell'aiuto hanno adempiuto attraverso il versamento su un conto corrente bancario bloccato (opzione specificamente prevista per il recupero degli aiuti di Stato in caso di contenzioso nanti il Giudice comunitario), in attesa dell'esito definitivo del contenzioso instauratosi. Ciò consente di escludere dal calcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità un ammontare corrispondente a detti aiuti."

Da quanto emerge dalla tabella precedente, il FCDE si sviluppa, soprattutto, con riferimento alle entrate del Titolo 3 (a fronte di un totale delle entrate del Titolo III per 299.123.523,34 euro si effettua un accantonamento al FCDE per 187.093.038,03 euro).

È stata accantonata, altresì, l'ulteriore somma di euro 251.964,01 euro (FCDE in c/capitale), calcolata su quota dei capitoli di entrata EC410.001 relativo ai "Proventi della vendita di beni patrimoniali e EC350.081, dedicato al "Recupero di somme erogate per la concessione di benefici per spese in conto capitale da imprese" del Titolo IV.

Complessivamente, l'accantonamento al FCDE è pari a 187.345.002,04 euro e rispetto all'esercizio 2017, in cui ammontava a 75.712.112,77 euro, se ne rileva un incremento del 147,44%.

Sono aumentati, altresì, i crediti soggetti a svalutazione (che passano da 101.436.558,71 euro registrati al 31/12/2017 a 229.417.551,11 euro al 31/12 2018⁹⁰).

⁹⁰ Pari alla sommatoria dei residui al 31/12/2018 del Titolo III (a sua volta pari a 299.123.523,34 euro al netto delle entrate non svalutabili, 56.262.910,28 euro, e del residuo di cui al capitolo EC 362.021 ritenuto di esigibilità certa, pari a 16.003.517,10 euro e delle garanzie per 1.698.503,84 euro), e dei residui del Titolo IV soggetti a svalutazione (di importo pari a 2.560.455,15 euro al netto delle garanzie, pari a 2.275.751,10 euro).

2.12.3.2 *Il Fondo a garanzia della reiscrizione dei residui perenti*

L'art. 60, comma 3, del D.Lgs. 118/2011⁹¹ ha previsto l'abolizione dell'istituto della perenzione amministrativa a decorrere dal 2015.

La norma ha stabilito che una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 venisse accantonata a copertura della reiscrizione dei residui perenti per un importo almeno pari all'incidenza delle richieste di reiscrizione degli stessi negli ultimi tre esercizi. Annualmente l'entità dell'accantonamento deve essere incrementata di un importo pari almeno al 20%, fino a raggiungere il 70 % dell'ammontare dei residui perenti.

Al 31/12/2017 la quota accantonata a garanzia della reiscrizione dei residui perenti ammontava a 577.135.200,00 euro ed era stata determinata incrementando del 20% l'importo dell'accantonamento al 31 dicembre 2016⁹², raggiungendo un accantonamento pari al 53% del totale delle perenzioni (1.083.312.146,97euro)⁹³.

Nell'esercizio 2018 i residui perenti sono ulteriormente diminuiti di 400.343.473,12 euro, per effetto di cancellazioni e rettifiche (344.220.100,09 euro) e utilizzi (56.123.373,03 euro), ed il loro valore al 31 dicembre 2018 è sceso, pertanto, a 682.968.673,85 euro (All. 19.16 alla relazione sulla gestione 2018 contenente l'elenco dei residui perenti al 31/12/2018).

Tale aspetto è stato illustrato nella Relazione del Presidente della Regione di accompagnamento al rendiconto 2018, nella quale si evidenzia che *“è proseguita l'azione di smaltimento delle perenzioni. Infatti l'entità delle perenzioni, formata da impegni anche molto risalenti negli anni, costituisce un peso sul bilancio regionale, riducendone i margini di manovrabilità per nuovi interventi, nonché una posta passiva dello stato patrimoniale e rappresenta comunque un segnale di difficoltà nella realizzazione delle politiche e delle relative autorizzazioni di spesa a suo tempo approvate. Ciò ha indotto l'organo di Governo, anche sulla base di specifiche analisi condotte dalla*

⁹¹ L'art. 60, comma 3, del D.Lgs. 118/2011, dispone che “A decorrere dall'entrata del presente decreto, non è consentita la cancellazione dei residui passivi dalle scritture contabili per perenzione. L'istituto della perenzione amministrativa si applica per l'ultima volta in occasione della predisposizione del rendiconto dell'esercizio 2014. A tal fine, una quota del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 è accantonata per garantire la copertura della reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare delle richieste di reiscrizione dei residui perenti degli ultimi tre esercizi rispetto all'ammontare dei residui perenti e comunque incrementando annualmente l'entità dell'accantonamento di almeno il 20 per cento, fino al 70 per cento dell'ammontare dei residui perenti”.

⁹² Al 31 dicembre 2016 la quota accantonata era di 480.946.000 euro e rispetto al totale delle perenzioni, pari a 1.361.852.312,63 euro, corrispondeva a una percentuale di copertura delle stesse del 35%.

⁹³ La riduzione dei residui perenti dal 31/12/2016 (1.361.852.312,63 euro) al 31/12/2017 (1.083.312.146,97 euro) è riconducibile alle riassegnazioni (136.448.962,29 euro) e alle cancellazioni (142.091.212,37 euro) intervenute nell'esercizio, come si evince dall'All. 19.16 alla Relazione sulla gestione 2017.

Direzione generale dei servizi finanziari, da un lato, a promuovere un'indagine volta a fare chiarezza giuridica e sostanziale circa le componenti degli interventi in perenzione e, dall'altro, a stimolare la movimentazione delle perenzioni con particolare riferimento agli investimenti, mediante appositi obiettivi direzionali alle strutture. L'ammontare dei residui perenti definito in sede di rendiconto dell'esercizio 2018, pari a euro 682.968.637,55, è infatti in riduzione del 37% rispetto al monte delle perenzioni all'1.1.2018 (pari a circa un miliardo), sia per effetto delle movimentazioni effettuate nel corso del 2018, per circa euro 56 mln, che per effetto delle cancellazioni, pari a circa 344 mln. La riduzione è principalmente dovuta all'applicazione dell'art. 5 della legge regionale 40/2018 che ha comportato la reiscrizione secondo gli specifici cronoprogrammi nel bilancio 2019-2021 dei residui perenti di parte capitale. L'accantonamento effettuato a garanzia dei debiti in perenzione, pari a 521 milioni, raggiunge una percentuale di copertura pari al 76% del totale delle perenzioni”.

Per effetto degli utilizzi, corrispondenti alle riassegnazioni dei residui di parte corrente, 1.423.431,84 euro, e di parte capitale, per 54.699.941,19 euro, l'ammontare del Fondo a garanzia delle reiscrizioni dei residui perenti si è ridotto complessivamente di 56.123.373,03 euro, attestandosi al 31/12/2018 a 521.011.826,97 euro di cui, nel dettaglio, 160.174.424,16 euro è riferito ai residui perenti di parte corrente, mentre 360.837.402,81 euro si riferiscono ai residui perenti di parte capitale (v. All. 19.7 della Relazione della gestione 2018, recante un “Elenco analitico delle risorse accantonate rappresentate nel prospetto del risultato di amministrazione”).

Nel 2018 non sono stati disposti ulteriori accantonamenti in quanto l'ammontare del Fondo (come detto, pari a 521.011.826,97 euro) rispetto a quello dei residui perenti al 31/12/2018 (682.968.673,85 euro), ha garantito **una copertura del 76,29% circa delle perenzioni** (superiore, quindi, al minimo obbligatorio del 70% richiesto dall'art. 60, comma 3, del D.Lgs. 118/2011 per non doversi procedere ad accantonamento).

Rispetto al 2017, esercizio in cui il Fondo copriva l'ammontare dei residui perenti per il 53%, la percentuale di copertura è migliorata, pertanto, di oltre 23 punti percentuali, sostanzialmente **per effetto della riduzione della massa dei residui perenti** a seguito delle operazioni di cui sopra.

Occorre precisare che le cancellazioni e rettifiche dei residui perenti, di 344.220.100,09 euro, sono state effettuate quasi interamente⁹⁴ sulla scorta della previsione di cui all'art. 5 comma 1, della L.R. 40/2018, che ha stabilito che la Regione provvede alla revisione dei residui perenti risultanti dal rendiconto 2017, con la cancellazione definitiva delle perenzioni per le quali non sussiste la permanenza della relativa obbligazione giuridicamente vincolante e la conferma di quelle per le quali sia stata certificata la permanenza della relativa obbligazione. Si stabilisce, inoltre, che le obbligazioni confermate relative a spesa di investimento esigibili negli esercizi successivi al 2018 e aventi i requisiti dell'art. 3, comma 18, della L. 350/2003 (Legge finanziaria 2004)⁹⁵, possono essere imputate negli esercizi 2019 e 2020, considerati nel bilancio di previsione, ed in quelli successivi, secondo il relativo cronoprogramma, con contestuale cancellazione della posta in perenzione, per un importo massimo di euro 315.204.592,63, per gli interventi specificati nella tabella B (*“Elenco interventi di opere pubbliche autorizzate con mutuo e cronoprogramma”*), allegata alla legge in esame.

Per quanto concerne la copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'attuazione della richiamata disposizione, è autorizzata, al medesimo comma 1, art. 3, L.R. 40/2018, la contrazione di un mutuo ad erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni.

Sulla problematica relativa ai residui perenti si richiamano le valutazioni conclusive formulate da questa Sezione di controllo con deliberazione n. 50/2019/FRG (*“Aggiornamento all'esercizio 2018 dei residui perenti nel bilancio della Regione Sardegna e verifica delle misure adottate” (deliberazione n. 90/2017/FRG del 28 novembre 2017)”*), con la quale, tra l'altro, si rileva *“che le risultanze contabili attestano un deciso miglioramento in quanto il bilancio regionale risulta alleggerito di una imponente massa debitoria. Il miglioramento registra l'abbattimento dei perenti da 1,362 miliardi di euro (al 31/12/2016) a circa 682 milioni di euro (al 31/12/2018). (...) gli esiti maggiormente significativi si concentrano nell'ultimo bimestre 2018, in concomitanza con la “revisione” dei residui perenti prevista dall'art. 5 della L.R. 40/2018. Nel periodo gennaio 2017/ottobre 2018 si smaltiscono complessivamente circa 312 milioni di euro, contro i 384 milioni di euro nel solo 2016, con un evidente rallentamento delle attività (v. tabella n. 1 e tabella n. 6). Solo in attuazione della citata disposizione si procede alla cancellazione di una significativa mole*

⁹⁴ Ad ottobre 2018 l'importo delle perenzioni era ancora di 1.004.595.672,67 euro (cfr. deliberazione della Sezione n. 50/2019/FRG, pag. 27).

⁹⁵ Il quale definisce, ai fini del rispetto dell'art. 119, sesto comma, Cost., le spese di investimento.

di perenzioni, peraltro rinviandone la definizione contabile (riassegnazioni e pagamenti) al 2019 e seguenti (v. tabella n. 8, tabella n. 10 e grafico n. 9). Sul punto non va trascurata la precisazione del competente Assessorato al bilancio in sede istruttoria, secondo cui l'applicazione della disposizione ha comportato la reiscrizione secondo cronoprogramma nel bilancio 2019-2021 dei residui perenti di sola parte capitale, restando in conseguenza ancora incerta la reiscrizione di quelli di parte corrente.". In argomento, in sede istruttoria è stato chiesto alla Regione di relazionare in merito al rispetto del requisito della contestualità, tra reimputazione e cancellazione, preteso dalla norma in argomento, e ai riflessi finanziari e contabili della menzionata operazione sull'esercizio considerato e su quelli successivi, con particolare riguardo al dimensionamento dell'apposito Fondo e all'entità del relativo accantonamento.

La Regione, con nota n. 41358 del 27 novembre 2019, ha illustrato come il suddetto requisito della contestualità sia stato interpretato come *"contemporaneità dell'operazione di cancellazione e di quella di reiscrizione nel bilancio di previsione delle poste contabili"* sulla base di una stima del cronoprogramma dell'esigibilità dei perenti, per consentirne l'imputazione in bilancio secondo il principio della competenza potenziata *"nonché di quella economica, in ragione dei costi da imputare agli esercizi in cui l'obbligazione diviene liquidabile"* (per la rappresentazione economico-patrimoniale, si veda *infra* nella parte dedicata al bilancio di esercizio).

Con riguardo agli effetti sull'accantonamento al Fondo, si illustra, nella medesima nota, come il relativo accantonamento sia rimasto immutato rispetto all'inizio dell'esercizio 2018, fatta eccezione per gli utilizzi avvenuti nel corso dell'esercizio, in quanto di importo superiore a quanto prescritto dalla norma citata, e si osserva come *"l'effetto positivo generato sul risultato di amministrazione al 31/12/2018 derivante dal mancato accantonamento del 70 % dei residui perenti stralciati ai sensi della citata legge 40/2018 è stato più che compensato con l'effetto generato sugli esercizi 2019 e 2020, laddove la spesa è stata imputata e finanziata integralmente per il 100%"*.

La Sezione osserva che aderendo a un'interpretazione, alternativa rispetto a quella abbracciata dall'Amministrazione regionale, per la quale la cancellazione dovrebbe avvenire nell'anno di imputazione, la massa dei residui perenti a fine esercizio 2018 avrebbe dovuto essere diminuita esclusivamente della quota imputata al 2018, e così negli esercizi successivi, con conseguente sottodimensionamento del Fondo per la perenzione dei residui

perenti (per minore diminuzione, rispetto a quella realizzatasi, della massa dei perenti a cui rapportare la dotazione, attualmente attestatasi al 76%) e necessità di provvedere a un accantonamento ai sensi dell'art. 60, comma 3, D.Lgs. 118/2011.

La necessità di doversi provvedere a un accantonamento per il 2018, nella misura del 20% del valore del Fondo a fine esercizio 2017, ovvero per 115.427.040 euro, avrebbe comportato un peggioramento del disavanzo (che sarebbe stato di 1.220.434,184,14 euro) rispetto a quello registrato (1.105.007.144,14 euro), e, pertanto, un minor miglioramento (165.573.414,84 euro anziché 281.000.454,84 euro) dello stesso rispetto a quello di fine esercizio 2017, pur risultando rispettato, anche in tale scenario alternativo, l'obiettivo del D.M. 2 aprile 2015.

Si osserva che l'interpretazione (adottata dalla RAS) del suddetto requisito della contestualità nel senso della contemporaneità della cancellazione e della riassegnazione "in blocco" dei residui perenti agli esercizi in cui scade la relativa obbligazione giuridica (in base al cronoprogramma della RAS, speculare a quelli degli enti finanziati), risponde ai principi della competenza finanziaria n. 16, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, sia sotto il profilo dell'imputazione per competenza che sotto il profilo della copertura finanziaria (per cui "la copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell'esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell'ente o di altra pubblica amministrazione, dal fondo pluriennale vincolato di entrata, dall'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o, da una legge regionale di autorizzazione all'indebitamento, nei casi previsti dalla legge", essendo l'Ente in disavanzo), mentre potrebbe non soddisfare pienamente il principio della prudenza n. 9, All. 4/1, *cit.* D'altra parte, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma n. 18, suggerisce, a sua volta, una rappresentazione della descritta vicenda in termini aderenti alla realtà gestionale sottostante, quale è quella prospettata dalla RAS, per cui al momento della verifica della esigibilità l'imputazione agli esercizi successivi, con integrale "peso" della posta passiva per l'intero e sua integrale copertura con il ricorso all'indebitamento, si è deciso di "togliere" dalla massa dei residui (non più) perenti i relativi importi.

Tale operazione, come detto, non inficia, ad ogni modo, il raggiungimento del descritto obiettivo di miglioramento del disavanzo di amministrazione.

Infine, la Sezione si riserva di verificare nei successivi esercizi, sotto il profilo dell'effettività dell'esigibilità delle poste in esame, i pagamenti intervenuti nei periodi di competenza, oltre che la sussistenza delle relative coperture, tramite risorse proprie e/o "tiraggio" dell'apposito mutuo a erogazione multipla.

2.12.3.3 *Il Fondo anticipazioni di liquidità D.L. 35/2013*

Nel corso del 2016 la Regione ha accertato e incassato l'anticipazione di liquidità di cui al D.L. 35/2013, pari a 215.657.793,36 euro.⁹⁶

Nel bilancio di previsione del 2016 la Regione ha contabilizzato l'anticipazione di liquidità, ai sensi dei commi 692, 693 e 694 dell'art. 1 della L. 208/2015, iscrivendo nel titolo di spesa riferito al rimborso dei prestiti (Missione 1, Programma 3, Titolo IV) il Fondo anticipazione di liquidità per un importo pari all'anticipazione incassata nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, ma destinato a confluire nel risultato di amministrazione a titolo di quota accantonata (art. 42 del D.Lgs. 118/2011).

Il Fondo (iscritto al cap. SC08.0230) è ammortizzato, in ogni esercizio, per un importo corrispondente alla quota capitale della rata di rimborso annua dell'anticipazione ricevuta dal MEF.

La quota accantonata nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2018 è, pertanto, pari a 202.133.917,80 euro (corrispondente all'importo dell'anticipazione ricevuta, pari a 215.657.793,36 euro, al netto delle quote rimborsate nel 2017, pari a 6.747.329,81 euro, e nel 2018, pari a 6.776.545,75 euro).

In entrata è stato iscritto alla voce "*Utilizzo Avanzo di amministrazione*", con espressa indicazione "*di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (D.L.35/2013 e smi)*", l'importo della quota accantonata a tale titolo nel risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio 2017, pari a 208.910.463,55 euro, che ha finanziato la quota dell'anticipazione iscritta tra le spese.

⁹⁶ A seguito del contratto stipulato il 20 giugno 2016 con il MEF per l'ottenimento dell'anticipazione di liquidità finalizzata al pagamento dei debiti commerciali (certi, liquidi ed esigibili) diversi da quelli finanziari e sanitari maturati al 31 dicembre 2014, ai sensi dell'art. 8 del D.L. 78/2015 convertito con L. 125/2015, che ripropone il contenuto dell'art. 1 del D.L. 35/2013.

2.12.3.4 *Il Fondo perdite società partecipate*

Il Fondo per le perdite delle società partecipate accantonato nel risultato di amministrazione dell'esercizio 2018 ammonta a 4.161.425,00 euro.

Detto accantonamento è stato effettuato in ottemperanza a quanto prescritto dall'art. 1, comma 551, della L. 147/2013 (Legge di stabilità 2014), ripreso dall'art. 21 del D.Lgs. 175/2016, recante il "*Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica*", secondo il quale nel caso in cui le società a partecipazione pubblica presentino un risultato di esercizio negativo, occorre provvedere a un accantonamento nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, di un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione detenuta dall'Ente.

Questa disposizione, che prevedeva per il triennio 2015-2017 un'applicazione graduale, descritta dal comma 552, dell'art. 1, L. 147/2013, ha trovato dal 2018 piena applicazione.

Dalla Relazione sulla gestione 2018 si rileva che l'accantonamento ha riguardato tre società: la società Janna s.c.r.l. per 2.039.854,00 euro, ARST s.p.a. per 1.714.310,00 euro e Sogeaal s.p.a. per 407.261,00 euro.

2.12.3.5 *Il Fondo contenzioso*

Il Fondo rischi da contenzioso al 31 dicembre 2018 ammonta a 21.918.030,50 euro, corrispondente all'importo accantonato al 31/12/2017, pari a 11.201.000,00 euro, incrementato della quota stanziata e non utilizzata nell'esercizio, pari a 10.717.030,50 euro.

Si osserva che dalla Relazione sulla gestione 2018 non è dato evincere alcuna informazione in merito alle modalità di valutazione delle "*significative probabilità di soccombere*"⁹⁷ nel contenzioso pendente, del quale non è riportato il valore in essere alla data del 31.12.2018,

⁹⁷ Il punto 5.1, lett. h), All. 4/2, D.Lgs. 118/2011, afferma che "nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al quale non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso". L'Organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.

ai fini della determinazione del relativo accantonamento al risultato di amministrazione, né sono indicate le verifiche svolte in tal senso dall'Avvocatura regionale e quelle successive di adeguatezza approntate dalla Direzione generale dei Servizi finanziari.

2.12.3.6 *Il Fondo soppressione fondi di garanzia*

Il Fondo, istituito dall'art. 1, comma 5, della L.R. 3/2008, riguarda le garanzie prestate agli istituti di credito a seguito di concessioni di finanziamenti alle imprese e garantisce l'assolvimento delle obbligazioni persistenti in capo all'Amministrazione regionale; la sua dotazione deve essere dell'importo minimo di 5.000.000 euro.

Prima dell'entrata in vigore del regime dell'armonizzazione contabile, tali risorse, se non utilizzate, permanevano nel conto dei residui fino all'esaurimento delle obbligazioni in essere. Con l'armonizzazione sono accantonate nel risultato di amministrazione.

L'ammontare di detto accantonamento al 31 dicembre 2018 è di 46.543.224,10 euro con un incremento, rispetto all'esercizio 2017, di 5.000.000,00 euro, corrispondente alla quota stanziata nell'esercizio (cap. SC08.0005), confluita nel risultato di amministrazione quale economia di bilancio.

2.12.3.7 *Il Fondo per le perdite delle aziende del S.S.R.*

L'accantonamento al Fondo per le perdite delle aziende del S.S.R., dell'importo di 354.999.408,54 euro, concerne la residua parte non ripianata al 31 dicembre 2018 delle perdite in oggetto, pari a 680.712.119,30 euro, iscritte nel 2017 dalla Regione tra le quote accantonate del risultato di amministrazione, per tenere conto dei rilievi del MEF concernenti la L.R. 16/2018 di approvazione del rendiconto 2016⁹⁸.

⁹⁸ Poiché l'accantonamento al Fondo per il ripiano delle perdite delle aziende del S.S.R. era stato disposto in sede di consuntivo e non corrispondeva a somme stanziare in bilancio, con la deliberazione n. 41/2018 del 6 novembre 2018, la Sezione di controllo, ritenendo che la questione investisse aspetti di generale rilevanza, aveva rimesso gli atti al Presidente della Corte dei conti, per le valutazioni di competenza, in ordine al deferimento del quesito quale questione di massima di particolare rilevanza. A tale proposito, la Sezione delle Autonomie, con la deliberazione n. 24/SEZAUT/2018/QMIG, del 21 dicembre 2018 ha osservato, preliminarmente, che la questione sottoposta al proprio esame, in sostanza, si configura come uno specifico profilo della gestione dei debiti fuori bilancio, potendo farsi rientrare nell'ipotesi di cui all'art. 73 del D.Lgs. 118/2011, lett. b), "copertura dei disavanzi di enti, società ed organismi controllati, o,

Nel dettaglio, si trattava delle perdite di esercizio al 31/12/2016 portate a nuovo all'1/01/2018 per 297.625.119,30 euro, delle perdite presunte di esercizio 2017 portate a nuovo all'1/01/2018 per 117.167.000 euro, e delle perdite derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti *ante* 2011, portate a nuovo all'1/01/2018, di importo pari a 265.920.000 euro.

L'art. 2 della L.R. 40/2018 ha posto a carico del bilancio 2018⁹⁹ la copertura di una quota del disavanzo del sistema sanitario dell'importo di 193.116.400,00 euro (di cui 10.636.800 euro

comunque, dipendenti dalla Regione, purché il disavanzo derivi da fatti di gestione”, ai quali i disavanzi degli enti sanitari devono ricondursi, sia pure con le peculiarità che sono proprie, anche sotto il profilo giuscontabile.

La pronuncia in esame afferma che la Regione è tenuta a reperire le risorse necessarie a finanziare il disavanzo sanitario secondo quanto previsto dall'art. 20 del D.Lgs. 118/2011, il quale stabilisce che il bilancio regionale deve prevedere, tra le entrate, un apposito capitolo dedicato al finanziamento del disavanzo sanitario pregresso e, corrispondentemente, tra le spese, una posta che individui la spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso.

La Sezione delle Autonomie, con tale deliberazione, ha fatto presente, altresì, che, sebbene ai sensi del principio applicato della programmazione, par. 9.4, un accantonamento nel risultato di amministrazione dovrebbe generarsi in corrispondenza di un apposito stanziamento nel bilancio di previsione, *“tuttavia, in particolari circostanze è da ritenere che la risposta debba avere riguardo alla salvaguardia sostanziale dei principi contabili, e non solo al rispetto dei profili formali. In questa prospettiva la salvaguardia della veridicità dei documenti di bilancio, in quanto idonea a rappresentare l'effettiva consistenza della situazione finanziaria e patrimoniale dell'ente, deve ritenersi realizzata se la passività trova riscontro in apposito accantonamento nel risultato d'amministrazione. Il risultato così determinato costituisce il punto di riferimento consolidato per l'approntamento delle necessarie misure di recupero da adottarsi con provvedimenti di variazione del bilancio in corso. E, di fatto, il legislatore regionale ha già adottato una legge mirata alla copertura del disavanzo sanitario risultante dal rendiconto 2017 approvato dalla Giunta regionale. Diversa sarebbe la soluzione nel caso in cui sia già stato chiuso anche il rendiconto, in quanto non si potrebbe agire se non sul bilancio in corso.”*

Sulla base delle precedenti argomentazioni la Sezione delle Autonomie ha enunciato il seguente principio di diritto:

“Nell'ipotesi in cui, a esercizio concluso, nelle more della redazione del rendiconto generale della Regione, emergano passività che sarebbero state riconducibili all'esercizio da rendicontare o precedenti, non è in contrasto con i fondamentali principi di veridicità, integrità e trasparenza del bilancio, l'iscrizione nel risultato d'amministrazione di una posta contabile di segno negativo corrispondente alle passività accertate. L'ente dovrà provvedere tempestivamente alle necessarie variazioni del bilancio dell'esercizio in corso per garantire la copertura del disavanzo con gli strumenti previsti dall'ordinamento contabile.” (deliberazione n. 24/SEZAUT/2018/QMIG).

⁹⁹ L'art. 2, comma 1, della L.R. 40/2018, dispone che alla copertura dei complessivi euro 680.712.119,30 si provveda nei seguenti termini:

a. per euro 265.920.000, derivanti dagli ammortamenti non sterilizzati effettuati ante il 2012 dalle aziende sanitarie locali, un piano di rientro di euro 10.636.800 in rate costanti annuali, entro l'arco temporale di 25 anni a decorrere dal 2018;

b. per euro 414.792.119,30, relativi alle perdite del sistema sanitario delle annualità 2016, pari a euro 297.625.119,30, e 2017, pari a euro 117.167.000, il piano di rientro per euro 182.479.600 nel 2018 e euro 232.312.519,30 nel 2019, ai sensi del comma 12 dell'articolo 42 del D.Lgs. n. 118/2011 e successive modifiche e integrazioni.

2. Ai sensi del comma 13 dell'articolo 42 del D.Lgs. n. 118/2011 e successive modifiche e integrazioni, la Regione si impegna ad evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo”.

Occorre precisare che, con l'art. 3, comma 5 della L.R. 48/2018, è stata abrogata la suddetta lett. a) del comma 1, dell'art. 2, L.R. 40/2018, *“con effetti a decorrere dal 2019”*, in conseguenza del mancato accordo di rateizzazione con lo Stato.

Inoltre, con l'art. 3, comma 3, della medesima L.R. 48/2018, si è deciso di imputare 244.646.400 euro dei 285.309.000 euro, ritenuti dalla RAS quali risorse *“non più dovute a titolo di accantonamenti in forza del combinato disposto di cui al comma 2, da restituire alla Sardegna entro l'anno risorse relative all'anno 2018, pari ad euro 285.309.000, non più dovute a titolo di accantonamenti in forza del combinato disposto di cui al comma 2, da restituire alla Sardegna entro l'anno 2019 in applicazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 77 del 2015 e n. 6 del 2019, sono iscritte ed accertate dalla Regione in forza dei suddetti titoli e sono destinate nel 2019, per una quota fino ad euro 244.646.400, alla definitiva copertura del disavanzo ancora da ripianare, registrato nel rendiconto della Regione, derivante dalle perdite del sistema sanitario regionale di cui all'articolo 2, comma 1, della legge regionale 5 novembre 2018, n. 40 (Disposizioni finanziarie e seconda variazione al bilancio 2018-2020) dovute alla mancata sterilizzazione degli ammortamenti precedenti il 2012 da parte delle aziende sanitarie, mentre la restante quota è accantonata in*

quale quota annuale dell'ipotizzato piano di rientro della quota di disavanzo derivante dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti e 182.479.600 euro per la quota di disavanzo derivante dalle perdite pregresse) coperte con le modalità descritte nel paragrafo sul ripiano del disavanzo sanitario¹⁰⁰.

In sede di consuntivo 2018 la quota accantonata per perdite del SSR è stata decurtata di un ulteriore importo di 132.596.310,76 euro, corrispondente, come si apprende dalla deliberazione di approvazione del rendiconto 2018 e nei documenti allegati, al minore disavanzo registrato nei conti economici delle aziende sanitarie.

In proposito si richiama la D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019, riguardante la *“Ripartizione e assegnazione delle aziende sanitarie di ulteriori risorse per la copertura delle perdite pregresse. Capitolo SC05.0010 – Missione 13, programma 04.”*, con la quale l'Assessore dell'Igiene, Sanità e dell'Assistenza sociale, *“riferisce che nell'ambito della procedura di controllo dei bilanci d'esercizio 2017 ex art. 29 bis, comma 2, della L.R. 28 luglio 2006, n. 10, ancora in corso, emerge che la perdita dell'esercizio 2017 da ripianare ammonta complessivamente a euro 85.027.828,00 e che le perdite per ammortamenti non sterilizzati portate a nuovo risultanti dai CE consuntivi 2017 depositati nel sistema NISIS ammontano complessivamente a euro 164.691.103,00, inferiori rispetto a quelle quantificate nel succitato art. 3, comma 2”*.

Con la stessa delibera, a valere sulle risorse stanziare sul capitolo SC05.0010 del bilancio regionale 2019, si dispone il ripiano delle perdite sopra descritte e risultanti dai bilanci d'esercizio 2017 o nei modelli ministeriali consuntivi 2017 depositati nel NSIS.

Per quanto concerne la perdita d'esercizio 2017, il dato sopra riportato trova conferma in quanto emerge dal bilancio d'esercizio consolidato 2017 del S.S.R., redatto ai sensi dell'art. 32 del D.Lgs. 118/2011, e approvato dalla Regione con D.G.R. 21/27 del 4 giugno 2019, che

apposito fondo non impegnabile e destinata al ripiano anticipato del disavanzo per il quale le norme vigenti consentono il ripiano pluriennale”.

¹⁰⁰ D.G.R. 6/8 del 6 febbraio 2018, intitolata *“Assegnazione alle aziende sanitarie di ulteriori risorse a copertura totale del disavanzo 2016. Leggi regionali n. 1 e n. 2 dell'11 gennaio 2018”*, ha previsto la copertura al cap. Sc05.0010 - Missione 13, programma 4 esercizio 2018 per 117.418.600,00 euro, mentre la D.G.R. 55/14 del 13 novembre 2018 avente ad oggetto *“Assegnazione alle Aziende sanitarie di ulteriori risorse per la copertura delle perdite pregresse. Legge regionale del 5 novembre 2018, n. 40 recante Disposizioni finanziarie e seconda variazione al bilancio 2018-2020”*, ha previsto nel bilancio 2018 la somma di 75.697.800 euro al medesimo cap. Sc05.0010, di cui 65.061.000 euro a parziale copertura del disavanzo 2016 e 10.636.800 euro a copertura di una quota di ammortamenti non sterilizzati.

mostra un risultato negativo di gestione del S.S.R. dell'esercizio 2017 di - 85.027.710 euro¹⁰¹. Per quanto concerne le perdite derivanti da mancata sterilizzazione degli ammortamenti, nella Relazione al Bilancio d'esercizio consolidato 2017¹⁰² emerge che si è provveduto allo stanziamento nel bilancio regionale 2019 delle risorse necessarie alla copertura delle perdite pregresse derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti, ridotte a euro 165.449.93,00.

Per effetto del ripiano delle perdite imputate all'esercizio 2018 (193.116.400,00 euro) e della riduzione delle perdite del S.S.R. (132.596.310,76 euro), la quota accantonata nel risultato di amministrazione a titolo di Fondo per le perdite delle aziende del SSR si è ridotta a 354.999.408,54 euro.

2.12.3.8 *Altri accantonamenti*

Dalla lettura della Relazione sulla gestione 2018 si ricava che questo accantonamento si riferisce al **Fondo per la reiscrizione di passività non contabilizzate e correlate a riscossioni di entrata, pari a 1.967.180,42 euro**, che risulta incrementato rispetto all'accantonamento al 31/12/2017, che era di 32.512,35 euro, di un ammontare pari a 1.934.668,07 euro.

2.12.4 Le quote vincolate del risultato di amministrazione

Le quote vincolate del risultato di amministrazione ammontano complessivamente a 325.125.374,99 euro (relative a risorse vincolate, pari a 339.741.360,01 euro, al netto delle quote già accantonate al FCDE, pari a 14.615.985,02 euro), come dettagliate nell'All. 19.6 alla Relazione sulla gestione 2018, di cui si riporta una sintesi nel successivo prospetto.

¹⁰¹ Inoltre, dal verbale del Tavolo tecnico interistituzionale per la verifica degli adempimenti regionali del 17 luglio 2019 per la Regione Sardegna, si legge che "la Regione Sardegna a Conto consuntivo 2017 presenta un disavanzo, al netto della voce AA0080, di 228,628 mln di euro. Alla luce delle coperture iscritte dalla regione sul Bilancio 2017, e risultanti dal modello di CE sulla voce AA0080, per complessivi 143,600 mln di euro, residua un disavanzo non coperto di 85,028 mln di euro. La regione con DGR 7/53 del 12/02/2019 ha stanziato 85,028 mln di euro sul capitolo SC05.0010 del bilancio regionale 2019. Alla luce delle coperture stanziato dalla regione, a 2 anni dall'anno contabile 2017, la regione risulta in equilibrio sull'anno 2017.

Il Tavolo richiama nuovamente quanto convenuto nell'articolo 6 dell'Intesa Stato-Regioni del 23 marzo 2005 in merito all'impegno da parte delle regioni di assicurare l'equilibrio in corso d'anno del proprio Servizio sanitario regionale". Il disavanzo 2017 sul finanziamento ordinario, incrementato delle maggiori entrate proprie rispetto a quelle cristallizzate e inglobate nel livello di finanziamento, è pari al 7,6%.

Rileva il persistere negli anni 2016 e 2017 di una percentuale di disavanzo rispetto al finanziamento che supera il valore soglia del 5%. Richiama l'attenzione della regione sulla necessità della presentazione di un Piano di rientro".

¹⁰² Relazione sul bilancio consolidato del S.S.R., pag. 8.

Tabella 74 – Riepilogo delle risorse vincolate del risultato di amministrazione

	Risorse vincolate all'1/01/2018(a)	Accertamenti 2018 (b)	Impegni 2018 (c)	FPV (d)	Cancellazione dell'accertamento o cancellazione del vincolo (+)/economie impegni (-) (e)	Risorse vincolate al 31/12/2018(f)=(a)+(b)-(c)-(d)-(e)
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	62.171.776,06-	83.191.396,19	78.597.082,56	356,75	-566.977,36	67.332.710,30
Vincoli derivanti da trasferimenti	256.367.898,70	582.522.557,52	551.844.225,37	38.731.882,57	-12.689.659,22	261.004.007,50
Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	5.801.624,98	63.881.276,21	15.188.558,42	44.397.989,02		10.096.353,75
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	8.010,73	69.223.604,91	69.051.615,64			180.000,00
Altri vincoli		89.649.699,58	88.521.411,12			1.128.288,46
Totale risorse vincolate	324.349.310,47	888.468.534,41	803.202.893,11	83.130.228,34	-13.256.636,58	339.741.360,01
Quota del risultato di amministrazione accantonato al fondo crediti di dubbia esigibilità riguardanti le risorse vincolate						14.615.985,02
Totale risorse vincolate al netto degli accantonamenti						325.125.374,99

Fonte: elaborazione della Corte dei conti su dati della Relazione sulla gestione 2018 – All. 19.6

Al 31/12/2017 le quote vincolate nel risultato di amministrazione ammontavano a 310.594.369,47 euro (riferite a risorse vincolate per 324.349.310,47 euro al netto della quota del risultato di amministrazione accantonata al FCDE e riguardante le risorse vincolate, per 13.754.941,00 euro), con un incremento nel 2018, pertanto, del vincolo apposto al risultato di amministrazione del 4,68%.

2.13 Il quadro generale riassuntivo

Il quadro generale riassuntivo esposto nel rendiconto (All. 5) evidenzia, suddivise distintamente per titoli, per le entrate le somme accertate e quelle incassate, per le spese gli impegni assunti e i pagamenti eseguiti.

Sono, quindi, riportati i totali complessivi per le entrate e per le spese e i relativi saldi.

Dai dati esposti si evince **un avanzo derivante dalla gestione di competenza di 205.074.882,36 euro**, risultante dalla differenza tra il totale complessivo delle entrate, pari a euro 9.897.543.997,40, e il totale complessivo delle spese, pari a euro 9.692.469.115,04.

Al totale complessivo delle entrate di competenza contribuiscono l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione (302.786.970,90 euro) e il FPV di entrata (949.616.146,47 euro).

Nel totale delle spese di competenza sono comprese le quote del disavanzo di amministrazione applicate al bilancio per la loro copertura (562.417.522,59 euro¹⁰³), nonché il FPV di spesa (1.006.522.735,97 euro), corrispondente agli impegni imputati agli esercizi successivi.

La gestione di cassa riporta un avanzo di 379.299.990,49 euro, che corrisponde alla differenza tra il totale degli incassi, relativi alla competenza e ai residui, per 8.817.445.699,99 euro, comprensivo del Fondo di cassa iniziale, e il totale dei pagamenti, analogamente in c/competenza e in c/residui, per 8.438.145.709,50 euro.

¹⁰³ Comprende la quota annua del ripiano trentennale del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui (32.289.147,19 euro); la quota annua del ripiano del disavanzo generato a seguito dell'incasso dell'anticipazione di liquidità di cui al D.L. 35/2013 (6.776.545,75 euro) che, per effetto delle modifiche apportate alla L.R. 2/2018 dalla L.R. 11/2018, è stata portata ad incremento del disavanzo di amministrazione; la quota residua del disavanzo derivante dall'accantonamento del Fondo per la reiscrizione dei residui perenti effettuato nel rendiconto 2014 (che nel Rendiconto 2017 risulta essere pari a 330.235.429,65); la quota del ripiano del disavanzo generatosi per effetto dell'iscrizione tra i fondi accantonati nel risultato di amministrazione 2017 delle perdite del S.S.R. (da ripianare nel 2018 per un importo complessivo pari a 193.116.400,00 come da L.R. 40/2018).

Tabella 75 – Quadro generale riassuntivo

ENTRATE	ACCERTAMENTI	INCASSI	SPESE	IMPEGNI	PAGAMENTI
Fondo di cassa all'inizio dell'esercizio		487.861.400,20			
Utilizzo avanzo di amministrazione di cui utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)	302.786.970,90		Disavanzo di amministrazione	562.417.522,59	
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente	6.776.545,75				
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale	35.633.106,53				
	913.983.039,94				
Titolo 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	7.151.335.335,96	7.180.917.375,59	Titolo 1 - Spese correnti	6.868.429.230,70	7.128.941.739,11
Titolo 2 - Trasferimenti correnti	357.256.192,69	255.096.049,44	Fondo pluriennale vincolato di parte corrente	41.369.525,30	
Titolo 3 - Entrate extratributarie	287.771.452,83	124.599.551,97	Titolo 2 - Spese in conto capitale	938.295.486,77	995.451.078,48
			Fondo pluriennale vincolato in c/capitale	963.353.210,67	
Titolo 4 - Entrate in conto capitale	381.221.218,16	297.335.013,53	Titolo 3 - Spese per incremento di attività finanziarie	84.009.170,14	83.160.594,97
Titolo 5 - Entrate da riduzione di attività finanziarie	139.664.455,66	139.625.150,89	Fondo pluriennale vincolato per attività finanziarie	1.800.000,00	
Totale entrate finali	8.317.248.655,30	7.997.573.141,42	Totale spese finali	8.897.256.623,58	8.207.553.412,56
Titolo 6 - Accensione di prestiti	178.738.007,39	178.738.007,39	Titolo 4 - Rimborso di prestiti di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)	83.640.751,53	83.640.751,53
				6.776.545,75	
Titolo 7 - Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	-	-	Titolo 5 - Chiusura Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	-	-
Titolo 9 - Entrate per conto di terzi e partite di giro	149.154.217,34	153.273.150,98	Titolo 7 - Uscite per conto terzi e partite di giro	149.154.217,34	146.951.545,41
Totale entrate dell'esercizio	8.645.140.880,03	8.329.584.299,79	Totale spese dell'esercizio	9.130.051.592,45	8.438.145.709,50
TOTALE COMPLESSIVO ENTRATE	9.897.543.997,40	8.817.445.699,99	TOTALE COMPLESSIVO SPESE	9.692.469.115,04	8.438.145.709,50
DISAVANZO DELL'ESERCIZIO			AVANZO DI COMPETENZA/FONDO DI CASSA	205.074.882,36	379.299.990,49
TOTALE A PAREGGIO	9.897.543.997,40	8.817.445.699,99	TOTALE A PAREGGIO	9.897.543.997,40	8.817.445.699,99

Fonte: Rendiconto 2018 – All. n. 5

2.14 Gli equilibri di bilancio

L'art. 40 del D.Lgs. 118/2011 prescrive la necessaria articolazione e deliberazione del bilancio di previsione in pareggio finanziario, e, in particolare, prevede che, per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, venga deliberato in pareggio finanziario di competenza,

comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo.

Oltre all'equilibrio complessivo sono richiesti anche l'equilibrio di parte corrente e l'equilibrio in conto capitale come precisato nel principio contabile sulla programmazione (punto 9.10, All. 4/1 del D.lgs. n. 118/2011).

L'equilibrio di bilancio deve permanere ed essere verificato anche in sede di assestamento e di rendiconto, così come prescritto rispettivamente dagli artt. 50 e 63 del D.Lgs. 118/2011. Di seguito si riporta il prospetto degli equilibri di bilancio allegato al rendiconto (All. 6), che evidenzia un saldo positivo di parte corrente pari a 455.928.927,12 euro e un saldo negativo di parte capitale pari a 250.854.044,76 euro.

I saldi rilevanti ai fini della rappresentazione degli equilibri del bilancio armonizzato appaiono correttamente determinati e dimostrano che le risorse di parte corrente sono sufficienti a finanziare interamente il disavanzo di parte capitale.

Il saldo finale è, pertanto, positivo e pari a 205.074.882 euro e corrisponde all'avanzo di esercizio di cui al già illustrato Quadro generale riassuntivo della gestione di competenza (All. 5 al Rendiconto).

Tabella 76 - Equilibri di bilancio

EQUILIBRI DI BILANCIO		COMPETENZA
Utilizzo risultato di amministrazione destinata al finanziamento delle spese correnti e al rimborso di prestiti	(+)	41.426.127,51
Ripiano disavanzo di amministrazione esercizio precedente	(-)	232.182.092,94
Fondo pluriennale vincolato per spese correnti iscritto in entrata	(+)	35.633.106,53
Entrate titoli 1-2-3	(+)	7.796.362.981,48
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(+)	0,00
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	2.389.254,83
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	0,00
Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(+)	0,00
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(+)	0,00
Spese correnti	(-)	6.868.429.230,70
Fondo pluriennale vincolato di parte corrente (di spesa)	(-)	41.369.525,30
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	194.260.942,76
Variazioni di attività finanziarie (se negativo)	(-)	-
Rimborso prestiti	(-)	83.640.751,53
<i>di cui Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti)</i>		6.776.545,75
<i>di cui per estinzione anticipata di prestiti</i>		0,00
A) Equilibrio di parte corrente		455.928.927,12
Utilizzo risultato di amministrazione per il finanziamento di spese d'investimento	(+)	261.360.843,39
Fondo pluriennale vincolato per spese in conto capitale iscritto in entrata	(+)	913.983.039,94
Entrate in conto capitale (Titolo 4)	(+)	381.221.218,16
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(+)	-
Entrate per accensioni di prestiti (Titolo 6)	(+)	178.738.007,39
Entrate in conto capitale per Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso dei prestiti da amministrazioni pubbliche	(-)	0,00
Entrate in c/capitale destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	0,00
Entrate di parte capitale destinate a spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili	(-)	0,00
Entrate per accensione di prestiti destinate all'estinzione anticipata di prestiti	(-)	0,00
Entrate Titolo 4.03 - Altri trasferimenti in conto capitale	(-)	2.389.254,83
Spese in conto capitale	(-)	938.295.486,77
Fondo pluriennale vincolato in c/capitale (di spesa)	(-)	965.153.210,67
Spese Titolo 2.04 - Altri trasferimenti in conto capitale	(+)	194.260.942,76
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizione di partecipazioni e conferimenti di capitale	(-)	460.000,00
Disavanzo pregresso derivante da debito autorizzato e non contratto	(-)	330.235.429,65
Variazioni di attività finanziarie (se positivo)	(+)	56.115.285,52
B) Equilibrio di parte capitale		-250.854.044,76
Utilizzo risultato di amministrazione per l'incremento di attività finanziarie	(+)	
Entrate Titolo 5.00 - Riduzioni attività finanziarie	(+)	139.664.455,66
Spese Titolo 3.00 - Incremento attività finanziarie	(-)	84.009.170,14
Entrate Titolo 5.01.01 - Alienazioni di partecipazioni	(-)	-
Spese Titolo 3.01.01 - Acquisizione di partecipazioni e conferimenti di capitale	(+)	460.000,00
C) Variazioni attività finanziaria		56.115.285,52
EQUILIBRIO FINALE (D=A+B)		205.074.882,36

2.15 Il pareggio di bilancio

A decorrere dal 2015 la Regione Sardegna partecipa agli obiettivi di finanza pubblica attraverso il conseguimento del pareggio di bilancio, disciplinato dall'art. 9 della L. 243/2012¹⁰⁴ in attuazione dell'art. 81, sesto comma, della Costituzione.

La norma in esame, modificata dalla L. 164/2016, prevede che i bilanci si considerino in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali.

Le entrate finali e le spese finali, a sensi del comma 1 - *bis* dell'art. 9, L. 243/2012, inserito dall'art. 1, comma 1, lettera b) della L. 164/2016, sono quelle ascrivibili ai seguenti titoli:

Entrate finali

- 1 - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa
- 2 - Trasferimenti correnti
- 3 - Entrate extratributarie
- 4 - Entrate in c/capitale
- 5 - Entrate da riduzioni di attività finanziarie

Spese finali

- 1 - Spese correnti
- 2 - Spese in c/capitale
- 3 - Spese per incremento di attività finanziarie.

La L. 232/2016, recante il *“Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019”*, dando specifica attuazione alla disciplina degli equilibri di bilancio per gli enti territoriali, all'art. 1, comma 466, ha previsto che per gli anni dal 2017 al 2019, nelle entrate e nelle spese finali in termini di competenza è considerato il FPV, di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento.¹⁰⁵

¹⁰⁴ La norma si applica alla Regione Sardegna dall'esercizio 2015 per effetto dell'accordo stipulato con il MEF il 21 luglio 2014, punto 3, recepito dall'art. 42, comma 10, del D.L. 133/2014, successivamente confermato dall'art. 1, comma 478-*bis* della Legge di stabilità 2015.

¹⁰⁵ Non rileva la quota del FPV di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

Tale risultato si considera al netto degli spazi finanziari che la Regione ha eventualmente ceduto agli enti locali del proprio territorio avvalendosi di quanto consentito dall'art. 10 della L. 243/2012¹⁰⁶.

Ai fini del monitoraggio degli adempimenti in tema di pareggio di bilancio, l'art. 1, comma 469 della L. 232/2016, recante *“Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019”*, ha stabilito che tempi e modalità di trasmissione delle informazioni riguardanti le risultanze del saldo di cui al comma 466 fossero definite con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze, sentita la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano. Il successivo comma 470 ha previsto che ciascun ente è tenuto a inviare entro il termine perentorio del 31 marzo di ciascun anno, al Ministero dell'Economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, una certificazione dei risultati conseguiti nell'anno precedente.

In data 17 dicembre 2018 è stato firmato il decreto del MEF riguardante il monitoraggio e la certificazione del pareggio di bilancio 2018 per le Regioni a statuto ordinario (art. 1, comma 469 e 470, della L. 232/2016).

Nella Relazione sulla gestione 2018¹⁰⁷, la Regione ha specificato in merito che *“Nell'annualità 2018 la regione ha provveduto ad allegare al bilancio previsionale il prospetto dimostrativo del rispetto del pareggio di bilancio, ma non ha formalizzato nessun monitoraggio periodico a consuntivo in corso d'anno, in quanto non è mai stato approvato il decreto del Ministero delle finanze che, secondo quanto previsto dalla circolare MEF n. 5 del 20/02/2018, avrebbe dovuto determinare tempi e modalità per la trasmissione delle relative informazioni con riferimento alle Regioni a statuto speciale”*.

Occorre aggiungere che la L. 145/2019, all'art. 1, comma 820, ha stabilito che le Regioni a statuto speciale dal 2019 si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di

¹⁰⁶ L'art. 10 della L. 243/2012, come novellato dalla L. 164 del 2016, disciplina le operazioni d'investimento realizzate attraverso il ricorso al debito e l'utilizzo dei risultati d'amministrazione degli esercizi precedenti, stabilendo che sono effettuate sulla base di apposite intese concluse in ambito regionale che garantiscano, per l'anno di riferimento, il rispetto del saldo di cui all'art. 9, comma 1, del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione. Con il D.P.C.M. 21 febbraio 2017, n. 21 è stato adottato il regolamento concernente criteri e modalità di attuazione della disposizione in esame, prevedendo, tra l'altro, che gli enti territoriali possono cedere, per uno o più esercizi successivi, spazi finanziari finalizzati ad investimenti da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti ed il ricorso all'indebitamento.

¹⁰⁷ Relazione sulla gestione, pag. 138.

competenza dell'esercizio non negativo con attestazione desumibile dal prospetto della verifica degli equilibri di cui all'All. 10, D.Lgs. 118/2011 al rendiconto della gestione, mentre, al comma 823, ha previsto che *“Con riferimento al saldo non negativo dell'anno 2018 restano fermi, per gli enti locali, gli obblighi di monitoraggio e di certificazione di cui ai commi da 469 a 474 del citato articolo 1 della legge n. 232 del 2016. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo dell'anno 2017”*¹⁰⁸.

Tali disposizioni sono state oggetto della circolare del MEF n. 3 del 14 febbraio 2019 che ha chiarito, tra l'altro, con riferimento al pareggio di bilancio per l'anno 2018, la non applicazione, per le Regioni a statuto speciale, le Province autonome e gli enti locali, in caso di mancato rispetto del saldo non negativo per l'anno 2018, delle sanzioni di cui ai commi 475 e ss. dell'art. 1 della L. 232 del 2016, fatta eccezione per l'ipotesi di ritardato/mancato invio della certificazione e la conferma, per i medesimi enti, delle sanzioni in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo 2017 accertato dalla Corte dei conti successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce.

2.16 L'indebitamento

Il ricorso all'indebitamento nella pubblica amministrazione è assoggettato a una pluralità di vincoli volti a contenere la dinamica evolutiva del debito pubblico in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica e a finalizzare la creazione di nuovo debito alla sola spesa per investimenti.

La cornice costituzionale dell'indebitamento è rappresentata, innanzitutto, dall'art. 81 Cost. che introduce il principio del c.d. pareggio di bilancio, stabilendo, al comma 6, che *“Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale”*; l'art. 97 Cost., al comma 1, sancisce il principio della sostenibilità del debito pubblico nell'affermare che *“Le*

¹⁰⁸ Come precisato anche dalla circolare del MEF n. 3 del 14 febbraio 2019, contenente chiarimenti in materia di equilibrio di bilancio degli enti territoriali a decorrere dall'anno 2019 ai sensi dell'art. 1, commi da 819 a 830, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di bilancio 2019).

pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico"; l'art. 119, comma 6, Cost. consente il ricorso all'indebitamento per finanziare esclusivamente spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio.

La L. 243/2012, recante le "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione", all'art. 10 ribadisce il vincolo di scopo del ricorso all'indebitamento da parte degli enti territoriali (comma 1) e stabilisce che "le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti" (comma 2).

Con l'entrata in vigore dell'armonizzazione contabile, vengono confermate le disposizioni sopra citate. Nello specifico, l'art. 62, comma 6, del D.Lgs. 118/2011 regola le modalità di ricorso all'indebitamento e, ribaditi i limiti "qualitativi" definiti a livello costituzionale, pone dei limiti quantitativi stabilendo che "Le regioni possono autorizzare nuovo debito solo se l'importo complessivo delle annualità di ammortamento per capitale e interesse dei mutui e delle altre forme di debito in estinzione nell'esercizio considerato, al netto dei contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento e delle rate riguardanti debiti espressamente esclusi dalla legge, non supera il 20 per cento dell'ammontare complessivo delle entrate del titolo "Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa" al netto di quelle della tipologia "Tributi destinati al finanziamento della sanità" ed a condizione che gli oneri futuri di ammortamento trovino copertura nell'ambito del bilancio di previsione della regione stessa, fatto salvo quanto previsto dall'art. 8, comma 2-bis, della legge n. 183 del 2011. Nelle entrate di cui al periodo precedente, sono comprese le risorse del fondo di cui all'art. 16-bis del decreto-legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 135, alimentato dalle compartecipazioni al gettito derivante dalle accise. Concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito" (comma 6) e che "In caso di superamento del limite di cui al comma 6, determinato dalle garanzie prestate dalla regione

alla data del 31 dicembre 2014, la regione non può assumere nuovo debito fino a quando il limite non risulta rispettato” (comma 7).

L’art. 44 del D.Lgs. 118/2011 prevede, inoltre, che *“Le entrate in c/capitale e derivanti da debito sono destinate esclusivamente al finanziamento di spese di investimento e non possono essere impiegate per la spesa corrente”* mentre il successivo art. 75 provvede all’adeguamento dell’elencazione delle operazioni che, agli effetti dell’art. 119, sesto comma, Cost., costituiscono indebitamento.

Sotto il profilo della riduzione dello *stock* di debito esistente, l’art. 8, comma 3, L. 183/2011 (Legge di stabilità 2012)¹⁰⁹, stabilisce che *“Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica a decorrere dall'anno 2013 gli enti territoriali riducono l'entità del debito pubblico”*, rinviando a successivo decreto attuativo la definizione delle modalità di detta riduzione.

Per quanto riguarda le modalità di contabilizzazione delle entrate da indebitamento, il principio contabile applicato 4/2 di cui al D.Lgs. 118/2011 dispone che *“Un'entrata derivante dall'assunzione di prestiti è accertata nel momento in cui è stipulato il contratto di mutuo o prestito (anche obbligazionario, ove consentito dall'ordinamento) o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito. L'accertamento è imputato all'esercizio nel quale la somma oggetto del prestito è esigibile (quando il soggetto finanziatore rende disponibili le somme oggetto del finanziamento)”*.

Ai fini dell’analisi dell’indebitamento regionale, si rileva che il debito finanziario a carico della Regione Sardegna, compreso quello a carico dello Stato pari a 7.506.509,61 euro, ammonta a 1.436.715.608,27 euro al 31/12/2018, interamente rappresentato da mutui e prestiti a tasso fisso. Il totale degli oneri 2018 ammonta a 128.067.366,18 euro, di cui 83.640.751,53 euro a titolo di rimborso della quota capitale e 44.426.614,65 euro a titolo di rimborso quota interessi passivi.

¹⁰⁹ La Corte costituzionale, con la pronuncia, n. 175/2014, nel riconoscere la legittimità della disposizione in esame e la sua applicabilità anche alle Regione a statuto speciale (*“ con la sentenza n. 3 del 2013, ha già affermato (decidendo su ricorso della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia) che la disposizione di cui al comma 3 dell'art. 8 della legge n. 183 del 2011 (qui nuovamente in esame) «deve senz'altro essere qualificata principio di coordinamento della finanza pubblica, vincolante, secondo la giurisprudenza costituzionale (ex plurimis, sentenze n. 229 del 2011, n. 120 del 2008, n. 169 del 2007) anche per le Regioni ad autonomia speciale», e che «lo scopo della riduzione del debito complessivo non può che essere perseguito dal legislatore nazionale attraverso norme capaci d'imporsi all'intero sistema delle autonomie, senza eccezioni, e in base a parametri comuni, ugualmente non soggetti a deroghe, allo scopo di garantire la confrontabilità dei risultati in termini di risanamento della finanza pubblica»”*) ha affermato che, con riferimento, all’ *“ emanando decreto ministeriale determinativo delle modalità attuative della riduzione della entità del debito da parte degli enti territoriali, questa Corte ha già avuto occasione di confermare, nella richiamata sentenza n. 3 del 2013, la natura non regolamentare di detto decreto - da assumersi in sede di Conferenza unificata, sentiti, ovviamente, gli enti ad autonomia speciale - precisando che, «una volta che [tramite questo] il criterio statale diventi operativo”*.

Nella tabella sotto riportata vengono elencate le posizioni debitorie della Regione, con specificazione dell'importo originario, degli oneri sostenuti nel 2018 e del residuo debito al 31/12/2018.

Tabella 77 - Dettaglio posizioni debitorie

Posizione	Descrizione	A carico	Impegno originario	Anno scadenza	Totale oneri 2018	Debito residuo al 31/12/2018
4445117/00	L.R. 3/03 - Tabella C - Mutuo a tasso fisso per la copertura degli oneri derivanti dall'esecuzione di investimenti	RAS	186.730.000,00	2018	15.123.823,48	0
XS0208374628	L.R. 6/2004 - Art. 1, c. 8 - Prestito Obbligazionario a tasso fisso	RAS	500.000.000,00	2034	30.117.144,00	343.759.682,00
XS0236470521	L.R. 7/2005 - Art. 1, c. 5 - Prestito Obbligazionario a tasso fisso	RAS	500.000.000,00	2035	28.851.322,70	352.570.000,00
4477750/00	Mutuo a tasso fisso per "Iniziativa locali per lo sviluppo e l'occupazione" art. 19, L.R. 24 dicembre 1998, n. 37. bando 2004	RAS	172.000.000,00	2020	14.722.951,94	28.239.211,58
4448147/00	Mutuo a tasso fisso per trasferimenti di capitale ad EE.LL. e II.AA.CC.PP. - Art. 6, c. 15, L.R. 6/2001 - Bando 2002	RAS	6.175.116,65	2019	566.716,82	548.549,06
4558496/01	Mutuo CDP di Euro 700.000.000,00, ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (L.F.), per la realizzazione di opere e infrastrutture di competenza e di interesse regionale - I erogazione	RAS	47.638.130,00	2035	3.615.775,75	39.301.457,25
4558496/02	Mutuo CDP di Euro 700.000.000,00, ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (L.F.), per la realizzazione di opere e infrastrutture di competenza e di interesse regionale - II erogazione	RAS	12.811.146,00	2035	1.004.676,35	10.840.200,48
4558496/03	Mutuo CDP di Euro 700.000.000,00, ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (L.F.), per la realizzazione di opere e infrastrutture di competenza e di interesse regionale -- III erogazione	RAS	50.908.570,53	2036	3.990.503,93	45.687.178,69
4558496/04	Mutuo CDP di Euro 700.000.000,00, ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (L.F.), per la realizzazione di opere e infrastrutture di competenza e	RAS	67.479.160,42	2037	5.541.415,47	64.018.690,66



Posizione	Descrizione	A carico	Impegno originario	Ann o scad enza	Totale oneri 2018	Debito residuo al 31/12/2018
	di interesse regionale - IV erogazione					
4558496/05	Mutuo CDP di Euro 700.000.000,00, ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (L.F.), per la realizzazione di opere e infrastrutture di competenza e di interesse regionale - IV erogazione	RAS	69.223.604,91	2038	-	69.223.604,91
4559056/01	Mutuo ad erogazione multipla CDP di complessivi Euro 504.971.572,63 da contrarre per effettive esigenze di cassa ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (Legge stabilità) - prima erogazione per il finanziamento di interventi di cui all'All. 1 del Contratto di prestito Rep. 302 del 1/12/2016	RAS	104.021.036,16	2046	6.691.849,56	96.968.762,52
4559056/02	Mutuo ad erogazione multipla CDP di complessivi Euro 504.971.572,63 da contrarre per effettive esigenze di cassa ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (Legge stabilità) - seconda erogazione per il finanziamento di interventi di cui all'All. 1 del Contratto di prestito Rep. 302 del 1/12/2016	RAS	48.995.732,94	2046	3.185.054,82	46.504.424,49
4559056/03	Mutuo ad erogazione multipla CDP di complessivi Euro 504.971.572,63 da contrarre per effettive esigenze di cassa ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (Legge stabilità) - terza erogazione per il finanziamento di interventi di cui all'All. 1 del Contratto di prestito Rep. 302 del 1/12/2016	RAS	21.719.373,88	2046	1.474.125,27	20.970.429,96
4559056/04	Mutuo ad erogazione multipla CDP di complessivi Euro 504.971.572,63 da contrarre per effettive esigenze di cassa ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (Legge stabilità) - quarta erogazione per il finanziamento di interventi di cui all'All. 1 del Contratto di prestito Rep. 302 del 1/12/2016	RAS	61.069.413,78	2046	1.667.115,17	59.998.020,56

Posizione	Descrizione	A carico	Impegno originario	Ann o scad enza	Totale oneri 2018	Debito residuo al 31/12/2018
4559056/05	Mutuo ad erogazione multipla CDP di complessivi Euro 504.971.572,63 da contrarre per effettive esigenze di cassa ai sensi della L.R. 09 marzo 2015, n.5 (Legge stabilità) - quinta erogazione per il finanziamento di interventi di cui all'All. 1 del Contratto di prestito Rep. 302 del 1/12/2016	RAS	48.444.988,70	2046	-	48.444.968,70
17000/2	Mutuo per anticipazione liquidità	RAS	215.657.793,36	2046	7.681.128,06	202.133.917,80
4423478/00	L. 472/99, art. 14 - Mutuo a tasso fisso per acquisto mezzi di trasporto Bando 2002	RAS (Stato fino 31/12/15)	22.999.638,50	2018	2.129.455,08	-
TOTALE INDEBITAMENTO REGIONE			2.135.873.705,83		126.363.058,40	1.429.209.098,66
4448148/00	L.R. 426/98 - Mutuo a tasso fisso per nuovi interventi in campo ambientale. D.M. Ambiente 18.10.2001 n. 468 "Programma nazionale di bonifica e ripristino dei siti inquinati" - Sito Sulcis-	Stato	21.848.866,38	2023	1.704.307,78	7.506.509,61
DEBITO A CARICO DELLO STATO			21.848.866,38		1.704.307,78	7.506.509,61
DEBITO COMPLESSIVO (REGIONE+STATO)			2.157.722.572,21		128.067.366,18	1.436.715.608,27 *
Mutui accesi dagli EE.LL:		RAS	101.297.808,12	2018		
DEBITO RAS AL NETTO DEI MUTUI A CARICO DELLO STATO			2.237.171.513,95		126.363.058,40 **	1.429.209.098,66 ***

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – All. 19

* La Relazione sulla gestione 2018 (All. 19 al rendiconto 2018) riporta l'importo complessivo di 1.436.628,27 euro.

** La Relazione sulla gestione 2018 (All. 19 al rendiconto 2018) riporta l'importo complessivo di 126.363.055,40 euro.

*** La Relazione sulla gestione 2018 (All. 19 al rendiconto 2018) riporta l'importo complessivo di 1.429.209.118,66 euro.

Dall'analisi dell'All. 4.2 al rendiconto 2018, si rileva che per la Missione 50, relativa al "Debito pubblico", su una previsione definitiva di competenza, pari a 136.105.000,00 euro, sono stati assunti impegni per 128.067.363,18 euro, di cui 83.640.751,53 euro di impegni di spesa e pagamenti in conto capitale per il rimborso della quota capitale dei mutui e prestiti in ammortamento (All. 11.8 e 11.9 al rendiconto 2018), in coerenza con il totale degli impegni di cui al Titolo IV "Rimborso prestiti" di cui all' All. 4.3.

Si evidenzia che, a causa della contrazione di nuovi mutui, la vita media del debito aumenta, passando da 12,27 anni al 31/12/2017 a 18,75 anni al 31/12/2018, e, pertanto, registra un incremento anche la vita residua del debito che è passata da 19,32 anni nel 2017 a 20,30 anni nel 2018, mentre si registra una diminuzione del tasso di interesse medio ponderato che si ferma al 3,282%.

Tabella 78 - Composizione del debito regionale

	Complessivo	Tasso Fisso
Debito residuo (€)	1.436.715.608,27	1.436.715.608,27
Debito residuo (%)		100%
Vita residua (anni)	20,30	20,30
Vita media (anni)	18,75	18,75
Tasso medio	3,282	3,282%

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – All. 19

La normativa sopra citata, come già accennato, contiene le regole principali in materia di indebitamento, prevedendo un obbligo da parte dell'amministrazione regionale di verificare il proprio indebitamento sia sotto l'aspetto qualitativo che quantitativo.

In funzione di queste disposizioni, l'art. 11, comma 3, lett. d), del D.Lgs. 118/2011 stabilisce che al bilancio di previsione finanziario venga allegato il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento, in ossequio ai limiti previsti, in particolare, dall'art. 62, comma 6, del medesimo decreto.

Detto prospetto non è prodotto quale allegato al rendiconto 2018, ma è inserito nella Relazione allegata al rendiconto medesimo, al paragrafo 6.2 dedicato alla verifica del rispetto dei vincoli per la contrazione dei mutui, dal quale si evince che il totale delle entrate tributarie al netto della spesa sanitaria ammonta a 3.481.205.221,04 euro. Di conseguenza, il livello massimo di spesa annuale per le rate dei mutui e prestiti è di 696.241.044,21 euro. A questo ultimo valore deve essere sottratto l'ammontare delle rate per mutui e prestiti autorizzati fino al 31 dicembre 2017, determinando una capacità di indebitamento pari a 556.377.988,81 euro.

Tabella 79 - Prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento

Esercizio 2018	
ENTRATE TRIBUTARIE NON VINCOLATE 2017, art. 62, c. 6 del D.Lgs. 118/2011	
A) Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa (Titolo I)	7.151.335.335,96
B) Tributi destinati al finanziamento della sanità	3.670.130.114,92
C) TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE AL NETTO DELLA SANITA' (A - B)	3.481.205.221,04
SPESA ANNUALE PER RATE MUTUI/OBBLIGAZIONI	
D) Livello massimo di spesa annuale (pari al 20% di C)	696.241.044,21
E) Ammontare rate per mutui e prestiti autorizzati fino al 31/12/2017	126.400.248,01
F) Ammontare rate per mutui e prestiti autorizzati nell'esercizio in corso	1.667.115,17
G) Ammontare rate relative a mutui e prestiti che costituiscono debito potenziale	13.500.000,00
H) Ammontare rate per mutui e prestiti autorizzati con la Legge in esame	1.704.307,78
I) Contributi erariali sulle rate di ammortamento dei mutui in essere al momento della sottoscrizione del finanziamento	
L) Ammontare rate riguardanti debiti espressamente esclusi dai limiti di indebitamento	
M) Ammontare disponibile per nuove rate di ammortamento (M = D-E-F-G-H+I+L)	556.377.988,81
TOTALE DEBITO	
Debito contratto al 31/12/2017	1.341.618.372,41
Debito effettivamente contratto nell'esercizio in corso	178.738.007,39
Rimborsi del debito effettuati nell'esercizio in corso	83.640.751,53
TOTALE DEBITO DELLA REGIONE	1.436.715.628,27
DEBITO POTENZIALE	
Garanzie principali o sussidiarie prestate dalla Regione a favore di altre Amministrazioni pubbliche e di altri soggetti	112.899.808,00
di cui, garanzie per le quali è stato costituito accantonamento	46.543.224,10
Garanzie che concorrono al limite di indebitamento	66.356.583,90

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – Rendiconto 2017 - All. 19

La gestione dei mutui 2018 è stata caratterizzata dagli eventi sotto riportati:

- con riguardo al mutuo infrastrutture stipulato nel 2015 ai sensi dell'art. 4 della L.R. 5/2015, sono state richieste erogazioni per complessivi 69.223.604,91 euro con applicazione di un tasso del 3%. La prima rata di ammortamento decorre dal 30 giugno 2019;
- con riguardo al mutuo a erogazione multipla, stipulato nel 2016 a copertura del disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto, correlato all'accantonamento a garanzia della reinscrizione dei residui perenti di parte capitale, sono state richieste due erogazioni, una prima di 61.069.413,78 euro (con rimborso a partire da dicembre 2018 e un tasso del 3,282%) e una seconda di 48.444.988,70 euro (con rimborso della prima rata al 30/06/2019 e tasso del 3,190%), per complessivi 109.514.402,48 euro;
- l'ammontare complessivo dell'accertamento rilevato al Titolo VI delle entrate è coerente con le due erogazioni sopra evidenziate e ammonta a 178.738.007,39 euro (69.223.604,91 euro + 109.514.402,48 euro);
- non sono state effettuate estinzioni anticipate, né sono previste nel bilancio di previsione;
- è stato contratto un nuovo mutuo nel 2019, autorizzato con la variazione del bilancio di cui alla L.R. 40/2018, art. 5 commi 1¹¹⁰ e 2¹¹¹ i cui oneri saranno posti a carico dei bilanci a

¹¹⁰ Art. 5, comma 1, della L.R. 40/2018: "La Regione provvede alla revisione dei residui perenti risultanti dal rendiconto 2017. A tal fine provvede alla cancellazione definitiva delle perenzioni per le quali non sussista la permanenza della relativa obbligazione giuridicamente vincolante e alla conferma di quelle per le quali sia stata certificata la permanenza della relativa obbligazione. Le obbligazioni confermate relative a spesa di investimento esigibile negli esercizi successivi al 2018 e aventi i requisiti dell'articolo 3, comma 18, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (Legge finanziaria 2004), possono essere imputate negli esercizi 2019 e 2020 considerati nel bilancio di previsione ed in quelli successivi secondo il relativo cronoprogramma, con contestuale cancellazione della posta in perenzione, per un importo massimo di euro 315.204.592,63 come indicato nella tabella B (Elenco interventi di opere pubbliche autorizzate con mutuo e cronoprogramma) allegata alla presente legge. Per la copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'attuazione del presente comma è autorizzata la contrazione di un mutuo ad erogazione multipla di durata non superiore a 8 anni. La rimodulazione degli interventi e del loro cronoprogramma è adottata dalla Giunta regionale con propria deliberazione."

¹¹¹ Art. 5, comma 2, della L.R. 40/2018: "L'autorizzazione di cui al comma 1, nel rispetto degli equilibri di bilancio e dei vincoli di finanza pubblica, è incrementata di euro 104.753.472,61 per finanziare, mediante la contrazione di un apposito mutuo a erogazione multipla, le spese aventi i requisiti di cui all'articolo 3, comma 18 della legge n. 350 del 2003 (contenente la definizione di spese di investimento), di cui all'articolo 1, commi 5 e 7, della legge regionale 11 maggio 2004, n. 6 (legge finanziaria 2004). Le relative obbligazioni sono imputate secondo i rispettivi cronoprogrammi, per un importo massimo di euro 104.753.472,61, come indicato nella tabella C (Elenco interventi di cui all'articolo 1, commi 5 e 7, della legge regionale 11 maggio 2004, n. 6), allegata alla presente legge. La rimodulazione dei cronoprogrammi dei suddetti interventi è adottata dalla Giunta regionale con propria deliberazione." I commi 5 e 7 dell'art. 1, della L.R. 6/2004, dispongono, rispettivamente che "5. È accertata al 31 dicembre 2003 l'economia degli impegni assunti a tutto il 31 dicembre 2000; è, altresì, accertata l'economia dei residui di stanziamento a tutto il 31 dicembre 2003; sono fatti salvi le operazioni finanziarie effettuate nel corso dell'esercizio provvisorio, gli impegni ed i residui di stanziamento destinati: agli interventi finanziati o cofinanziati dall'Unione Europea, alla realizzazione di opere pubbliche in esecuzione diretta limitatamente agli importi degli appalti comprensivi delle somme a disposizione per i quali i relativi bandi siano stati pubblicati prima della chiusura dell'esercizio 2003, agli interventi di programmazione negoziata, agli indennizzi per danni subiti dalle aziende agricole per eventi calamitosi, ai Fondi degli accordi sindacali, nonché i residui derivanti

decorrere dal 2020, per l'ammontare complessivo di 419.958.065,24 euro¹¹², da erogarsi in un periodo di 8 anni. Il mutuo finanzia nuove infrastrutture nei settori della viabilità, dell'idrico e della riqualificazione urbana e ambientale.

Tanto considerato, si analizza l'andamento delle spese per il pagamento delle rate dei mutui e prestiti in corso di ammortamento nel periodo 2012/2021 e il relativo livello dello *stock* del debito regionale.

Nella Relazione sulla gestione 2018, la Regione dichiara che l'accensione di nuovi mutui e prestiti non ha inciso in maniera rilevante sul livello della spesa per effetto della sostituzione di alcuni mutui a tassi elevati con mutui a tassi più vantaggiosi e per effetto delle estinzioni naturali di alcuni prestiti al 31/2/2018 e al 31/12/2019.

Tuttavia, si evidenzia che nel triennio 2019/2021 il servizio del debito contratto tende ad aumentare rispetto a quello rilevato nel 2018, come rappresentato nelle tabelle sotto riportate.

Tabella 80 - Periodo 2012-2021 ripartizione quota capitale e quota interessi

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
AMMORTAMENTO CAPITALE	200	284	176	139	116	104	84	90	105	99
INTERESSI	65	54	50	45	43	45	44	57	65	66
TOTALE *	265	338	226	184	159	149	128	147	170	165

Importi in milioni di euro.

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – Rendiconto 2018 - All. 19

* I dati esposti nella tabella comprendono anche le rate a carico dello Stato.

dall'applicazione dei commi 4-bis, 4-ter, 5-bis, e 5-quater dell'articolo 62 di cui alla legge regionale 5 maggio 1983, n. 11, e successive modificazioni e integrazioni" e che "7. All'assolvimento delle obbligazioni giuridicamente perfezionate, persistenti in capo all'Amministrazione regionale in conseguenza dell'applicazione del comma 5, si provvede mediante attingimento dai Fondi speciali di cui all'articolo 31 della legge regionale n. 11 del 1983, e con la procedura ivi prevista".

¹¹² Nel prospetto dimostrativo delle coperture finanziarie di cui all'All. A) della L.R. 40/2018 si evince quanto segue: la copertura finanziaria della spesa di cui all'art. 1, comma 5, "Contrazione mutuo per reimputazione residui perenti – investimenti (dal 2019 al 2026, come da cronoprogramma indicato nella tabella B allegata alla legge", della quale sono analiticamente indicati i capitoli di spesa degli interventi interessati a decorrere dal 2019, è disposta con la contrazione di un mutuo per 50.000.000,00 euro nel 2019 e 2020 e per 215.204.592,63 euro negli anni successivi fino al 2026. La relativa entrata è indicata al Titolo VI di cui al cap. 60300. Nell'All. B) alla legge, dedicato all'"Elenco interventi su opere pubbliche autorizzate con mutuo e cronoprogramma" risultano solo interventi imputati al Titolo II – spese di investimento; la copertura finanziaria della spesa di cui all'art. 5, comma 2, "Contrazione mutuo opere pubbliche come da cronoprogramma (2021-2026) indicato nella tabella C allegata alla legge" è prevista in 17.458.912,10 euro relativamente agli anni successivi al 2020 per interventi che saranno collocati al Titolo II, missione 1,0 programma 05 e la relativa entrata al Titolo VI di cui al cap. 60300. Si rileva che la norma regionale autorizza euro 104.753.472,61 per finanziare, mediante la contrazione di un apposito mutuo a erogazione multipla, obbligazioni imputate secondo i rispettivi cronoprogrammi, per un importo massimo di euro 104.753.472,61. Come indicato nell'All. C) alla legge, contenente un "Elenco interventi di cui all'articolo 1, commi 5 e 7, della legge regionale 11 maggio 2004, n. 6" (sopra citata), tutti gli interventi sono imputati al Titolo II – spese di investimento, per un importo di 17.458.912,10 euro per ciascun anno dal 2021 al 2026.

Tabella 81 - Dimostrazione stock del debito 2016-2020 (dati consuntivo 2018 e manovra 2019/2021)

DEBITO RAS+CARICO STATO	2016	2017	2018	2019	2020	2021
DEBITO RESIDUO INIZIALE	1.143.873.404,15	1.338.032.677,11	1.341.618.372,41	1.436.715.628,27	1.646.787.628,27	1.841.914.628,27
RIMB QUOTA CAPITALE	116.275.600,84	104.294.143,47	83.640.751,53	89.928.000,00	104.873.000,00	99.103.000,00
ESTINZIONI	60.152.526,21	30.314.428,47				
MUTUO INFRASTRUTTURE	50.908.570,53	67.479.160,42	69.223.604,91	150.000.000,00	150.000.000,00	85.399.099,26
MUTUO DISAVANZO (ACCAN.TO PERENTI)	104.021.036,16	70.715.106,82	109.514.402,48	100.000.000,00	100.000.000,00	20.721.027,17
ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITA'	215.657.793,36					
INSUSSISTENZA DEL PASSIVO	0,04			50.000.000,00	50.000.000,00	50.000.000,00
DEBITO RESIDUO FINALE RAS + CARICO STATO	1.338.032.677,11	1.341.618.372,41	1.436.715.628,27	1.646.787.628,27	1.841.914.628,27	1.898.931.754,70

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – Rendiconto 2018 - All. 19

Dalla tabella sopra riportata, infatti, si rileva **un andamento crescente dello stock del debito a carico della Regione**, comprensivo della quota a carico dello Stato che dall'esercizio 2016 all'esercizio 2021 subisce un incremento di quasi il 42%, pari a 560.899.077,59 euro.

Nel corso dell'esercizio 2018 l'ammontare delle garanzie sussidiarie su debiti di terzi ammonta a complessivi 112.899.808,00 euro, rilasciate dall'Amministrazione regionale in favore di Istituti di credito per la concessione di finanziamenti alle imprese, nell'ambito di specifiche leggi agevolative. Nella tabella seguente viene evidenziato il valore della garanzia concessa, il soggetto beneficiario e la tipologia dei soggetti garantiti, come risultanti dalla Centrale rischi della Banca d'Italia al 31.12.2018.

In tale contesto non sono ricomprese le garanzie concesse dalla SFIRS in quanto gravano su apposito Fondo di garanzia nei limiti del Fondo stesso.

Tabella 82 - - Le garanzie concesse dall'amministrazione regionale

ISTITUTO DI CREDITO BENEFICIARIO DELLA GARANZIA	IMPORTO GARANZIA 2018
INTESA SAN PAOLO	18.900.814,00
BANCO DI SARDEGNA	16.104.165,00
BNP PARIBAS	568.618,00
BPER BANCA SPA	86.261,00
CALLIOPE S.R.L.	686.293,00
MEDIOCREDITO ITALIANO	27.611.915,00
MULTI LEASE AS	6.899.697,00
ISP OBG SRL	592.046,00
MUTINA SRL	46.481,00
SARDALEASING	12.318.186,00
UBI LEASING	18.968.667,00
UNICREDIT LEASING	6.856.048,00
WESTWOOD FINANCE	165.280,00
PENELOPE SPV SRL	3.095.337,00
TOTALE	112.899.808,00

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 - Rendiconto 2018 - All. 19

La copertura finanziaria delle corrispondenti obbligazioni in capo all'Amministrazione regionale è prevista dall'art. 1, comma 5, della L.R. 3/2008, attraverso l'impiego dell'apposito fondo accantonato nel risultato di amministrazione alla voce "Fondo per la soppressione fondi di garanzia L.R. n. 3/2008"¹¹³.

Il totale della quota accantonata per la soppressione dei fondi di garanzia per l'esercizio 2018 è pari a 46.543.224,10 euro, costituito dalla somma degli stanziamenti annuali non utilizzati e rappresentati, appunto, nella composizione del risultato di amministrazione quale parte accantonata.

¹¹³ Rif. Relazione al rendiconto 2018: "L'art. 1, comma. 5, della L.R. 3/2008 ha previsto uno stanziamento annuale per gli anni di vigenza delle garanzie prestate in favore di Istituti di credito, per la concessione di finanziamenti alle imprese, nell'ambito di specifiche leggi agevolative pari almeno a euro 5.000.000,00 (a valere sul capitolo SC08.0005). Le risorse stanziate e non utilizzate ai sensi della normativa vigente prima dell'applicazione del D.Lgs. n. 118/2011 erano destinate a permanere in conto residui sino all'esaurimento delle obbligazioni in essere. Con l'adozione dei nuovi principi dell'armonizzazione contabile, tali risorse sono confluite nella quota accantonata del risultato di amministrazione".

Nel corso dell'esercizio 2018 sono stati effettuati pagamenti per 174.475,00 euro a favore del Banco di Sardegna a seguito delle richieste di escussioni pervenute negli anni precedenti ed escussioni per 6.179.447,13 euro a seguito delle quali non si è manifestato alcun pagamento, come evidenziato nella tabella che segue.

Tabella 83 - Le escussioni - esercizio 2018

ISTITUTO DI CREDITO BENEFICIARIO DELLA GARANZIA	ESCUSSIONI ANNI PRECEDENTI	IMPORTI PAGATI ANNI PRECEDENTI	ESCUSSIONI ANNO 2018	IMPORTI PAGATI ANNO 2018
INTESA SAN PAOLO	897.056,96		180.681,31	
BANCO DI SARDEGNA	4.250.509,07	174.475,00	5.998.765,82	
ISP OBG SRL				
BNP PARIBAS	102.423,73			
BPER BANCA SPA				
CALLIOPE S.R.L.				
MEDIOCREDITO ITALIANO				
MULTI LEASE AS				
MUTINA SRL				
SARDALEASING				
UBI LEASING				
UNICREDIT LEASING				
WESTWOOD FINANCE	39.901,00			
SFIRS				
TOTALE	5.289.890,76	174.475,00	6.179.447,13	0,00

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 – Rendiconto 2018 - All. 19

3 I DEBITI FUORI BILANCIO

Nel 2018 sono state emanate tre leggi di riconoscimento di debiti fuori bilancio ai sensi dell'art. 73 del D.Lgs. 118/2011 (LL.RR. 36, 37 e 45 del 2018).

Si ricorda che, in base dalla D.G.R. 19/29 del 17 aprile 2018, la procedura per il riconoscimento è avviata dagli Assessorati competenti, i quali, salva l'urgenza, trasmettono telematicamente, alla Giunta regionale, con cadenza trimestrale, una proposta di deliberazione per il riconoscimento dei propri debiti fuori bilancio con l'indicazione della tipologia e delle caratteristiche del debito, l'attestazione della sussistenza dei requisiti di legittimità per il riconoscimento, la norma da inserire nel disegno di legge di riconoscimento e relativa relazione di accompagnamento (secondo il *format* di cui alla circolare 9845/4 del 5 aprile 2017), proposta corredata dal parere di legittimità del Direttore generale proponente, dalla proposta di copertura finanziaria sui propri capitoli di bilancio e dal relativo parere della Direzione generale dei servizi finanziari.

Successivamente, la Giunta regionale approva le proposte di deliberazione e la Direzione generale dei Servizi finanziari collaziona le singole deliberazioni approvate in un unico disegno di legge di riconoscimento sul quale è richiesta la relazione di analisi tecnico normativa della Direzione generale dell'Area legale, fatti salvi i casi di urgenza.

La Giunta regionale approva il disegno di legge che "assorbe" tutte le proposte approvate singolarmente, comprensive dei pareri di legittimità dati dalle Direzioni generali sui singoli articoli, e lo trasmette al Consiglio regionale che provvede al relativo riconoscimento entro il termine di sessanta giorni dalla ricezione, decorso inutilmente il quale, la legittimità di detto debito si intende riconosciuta (art. 73, comma 4, D.Lgs. 118/2011).

I casi di urgenza devono essere gestiti nel senso che, qualora dal mancato tempestivo riconoscimento del debito fuori bilancio derivino oneri ulteriori conseguenti al ritardato pagamento, gli Assessorati proponenti dovranno segnalare l'urgenza alla Direzione generale della Presidenza e all'Assessorato della Programmazione affinché la procedura descritta possa essere attivata senza attendere la scadenza trimestrale, con l'immediata iscrizione della deliberazione, corredata nel senso di cui sopra, all'ordine del giorno nella

prima seduta utile della Giunta regionale e la contestuale predisposizione del disegno di legge di riconoscimento.

Con successiva D.G.R. n. 52/11 del 23 ottobre 2018, si è disposta, tra l'altro, la modifica del procedimento sopra citato nella parte in cui è previsto che ciascuna Direzione generale, per il riconoscimento dei propri debiti fuori bilancio, proceda attraverso una propria proposta di deliberazione. Si stabilisce, invece, che ogni Direzione generale procederà ad inviare, in luogo di una proposta di deliberazione, una specifica richiesta alla Direzione generale dei Servizi finanziari, la quale, successivamente, procederà come delineato nella citata D.G.R. n. 19/29 del 17 aprile 2018.

Questa modifica, come si legge nel testo della deliberazione, si è resa necessaria in quanto, considerata l'organizzazione del lavoro e il rilevante numero di richieste di riconoscimento dei debiti fuori bilancio, la Direzione generale dei Servizi finanziari ha rappresentato che il procedere attraverso l'espressione di un parere, in ordine alla copertura finanziaria, per ogni singola deliberazione, costituiva un inutile aggravio per la propria struttura.

Ciascuna Direzione generale che avvia la richiesta di riconoscimento di debiti fuori bilancio, dovrà, in ogni caso, fornire gli stessi elementi previsti precedentemente tra i quali l'espressione del parere di legittimità del Direttore generale.

La procedura descritta appare improntata alla garanzia di responsabilità e tempestività nel riconoscimento del debito fuori bilancio attraverso il coinvolgimento delle singole Direzioni generali secondo una cadenzata tempistica volta alla celere approvazione, da parte del Consiglio regionale, anch'esso contingentato nei tempi della legiferazione.

Ciononostante, per l'esercizio considerato, **fermo restando il richiamo alla corretta gestione delle procedure di acquisto di beni e servizi, si rileva che il riconoscimento spesso è avvenuto tardivamente (a distanza di più esercizi) e con motivazioni non sempre coerenti con la finalità sottesa all'istituto, consistente nella funzione accertativa sostitutiva che consenta la riconduzione di un debito al bilancio e, pertanto, alle relative coperture.**

A titolo esemplificativo, nell'ambito della L.R. 36/2018, approvata in data 13 settembre 2018, con riguardo al decreto ingiuntivo n. 2567/13 R.A.C. 8088/2013 che, a seguito di precetto notificato il 24 novembre 2017, ha originato un debito di euro 22.426,22 (di cui al decreto ingiuntivo pari a euro 14.136,43, interessi di mora dal 21 dicembre 2011 per euro 6.140,39 e

spese legali pari a euro 2.149,40, oltre ogni altra accessoria), si afferma che *“Non è stato possibile effettuare l’impegno e la liquidazione poiché, a tale data, sul pertinente capitolo SC06.0452 associato al CdR 00.07.01.02 non sussisteva la necessaria disponibilità, né sussistevano i tempi per avviare la procedura”*. Tale procedura, che ha condotto a una pretesa di euro 33.340,47, accolta dalla Regione¹¹⁴, si è conclusa con la legge regionale in esame e con la constatazione, secondo quanto si apprende dal disegno di legge, dell’insufficienza, al momento della proposta, sul pertinente cap. SC06.0452 associato al CdR 00.07.01.02, della necessaria disponibilità, con rappresentazione della *“urgenza di disporre delle necessarie risorse finanziarie al fine di provvedere al pagamento delle somme dovute prima del pignoramento e non generare ulteriori oneri per la finanza pubblica”* e conseguente incremento del predetto capitolo attraverso l’utilizzo del *“Fondo contenzioso”* dal capitolo SC08.5101 *“Fondo passività potenziali collegate a spese legali e somme da liti, arbitrati e contenzioso (articolo 14, comma 1, legge regionale 11 aprile 2016, n. 6) – UPB S08.01.00 – missione 20 – programma 03 - titolo I - macroaggregato 110”* a valere sul CdR 00.07.01.02.

Con la L.R. 36/2018 è stato riconosciuto, altresì, un debito fuori bilancio in capo all’Assessorato dell’Industria, nell’ambito dell’attuazione della D.G.R. n. 24/21 del 19 maggio 2015, avente a oggetto la *“Strategia per l’internazionalizzazione del sistema produttivo regionale. Indirizzi per la stipula di una convenzione operativa con ICE - Agenzia. legge regionale 9 marzo 2015, n. 5, articolo 1, comma 3. Anticipazione delle risorse della programmazione comunitaria”*, di 1.422.000 euro. Tale debito origina dall’esecuzione, nel mese di gennaio 2018, della seconda convenzione siglata con l’Agenzia ICE nel settembre 2017 (le cui attività propedeutiche sono state eseguite nel corso del 2017 con l’utilizzo dei residui reperiti dalla prima convenzione con la medesima Agenzia), con adozione, in data 22 gennaio 2018, dell’atto di impegno di spesa¹¹⁵ di euro 1.422.000 (+ IVA e altri oneri inclusi) la cui copertura è rinvenuta nei capitoli SC06.1638 (AS), SC06.1639 (UE), SC06.1645 (FR) - Missione 14 - Programma 01 - PCF U.2.03.03.03.000, facente capo al CdR 00.09.01.02.

¹¹⁴ La RAS, con determinazione n. 354 prot. 11780 dell’11 dicembre 2017 (mandato n. 1000091608), ha provveduto, tra l’altro, alla liquidazione e pagamento in favore del creditore delle spese legali del citato decreto ingiuntivo n. 2567/13.

¹¹⁵ Con determinazione del Direttore di Servizio prot. n. 2187 rep. n. 18.

Dal corrispondente disegno di legge si apprende che *“nel caso di specie, il ricorso alla procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio è la discrasia temporale creatasi tra l'avvio delle prestazioni, coincidente con la stipula del contratto, e l'assunzione del relativo impegno di spesa”* benché, come riportato nel medesimo D.D.L., *“con la circolare prot. n. 8511/3 del 23 marzo 2017 la Direzione generale dei servizi finanziari ha chiarito che “le spese devono essere impegnate quando l'obbligazione giuridica sorge e imputate all'esercizio in cui detta obbligazione è esigibile”. La medesima circolare dispone che “La contestualità dell'atto di impegno rispetto alla sottoscrizione dell'atto negoziale sottostante, non deve essere necessariamente intesa come simultaneità ma in ogni caso l'adozione dell'atto contabile deve avvenire senza ritardo nei tempi tecnici ordinari e non può comunque avvenire dopo che la prestazione è già stata avviata in quanto la prestazione non può, in nessun caso, essere avviata nel lasso di tempo intercorrente tra la sottoscrizione del contratto e la registrazione dell'impegno di spesa.”*

Tuttavia, nel caso in esame, come detto, l'erogazione della prestazione sembra essere avvenuta a ridosso dell'assunzione dell'atto di impegno (gennaio 2018) e con copertura nei pertinenti capitoli di spesa, di talché il ricorso alla procedura del riconoscimento del debito fuori bilancio risulterebbe determinata dalla discrasia temporale tra stipula della convenzione ed assunzione dell'atto di impegno pressoché coevo alla relativa esecuzione. Con la L.R. 36/2018 sono stati riconosciuti, altresì, debiti fuori bilancio in capo all'Assessorato del lavoro, formazione professionale, cooperazione e sicurezza sociale per euro 125.538,00, euro 179.340,00 ed euro 53.802,00, in relazione alla necessità, secondo quanto riportato nel D.D.L., di garantire la proroga tecnica del contratto di appalto per la ripetizione di servizi di assistenza tecnica per la fase finale e di chiusura del POR FSE 2014/2020, stipulato in data 15 gennaio 2016 nelle more dell'aggiudicazione della nuova gara con procedura aperta, indetta con bando del 3 dicembre 2016, per la quale si riferisce di un *“dilatamento delle procedure di aggiudicazione”*.

Infine, con la L.R. 36/2018 è stato approvato anche il debito fuori bilancio, in capo all'Assessorato degli Affari generali, personale e riforma della Regione, per euro 156.000, derivante dall'affidamento del Progetto esecutivo *“eLeadership: Competenze digitali per la PA”* nell'ambito delle iniziative per il *“Miglioramento della qualità dei servizi offerti dalla pubblica amministrazione”*, accedente alla Convenzione quadro firmata il 25 marzo 2015 tra la Regione e Formez PA, approvato in data 24 giugno 2016, in esecuzione della D.G.R. 47/14 del 29

settembre 2015, recante la prima programmazione del POR FSE 2014-2020. Più precisamente, il Formez PA, con nota n. CA- U- 0009573/17 del 22 giugno 2017, ha chiesto di prorogare il termine della conclusione delle attività dal 31 dicembre 2017 al 24 marzo 2018, ma solo in data 9 novembre 2017, con nota n. CA- U- 0015742/17, avrebbe provveduto a inviare la rimodulazione del Progetto, contenente anche il nuovo Profilo di spesa. Ciò avrebbe determinato, secondo quanto si apprende dal D.D.L., che *“Il breve periodo di tempo a disposizione dal ricevimento del Progetto - con la rimodulazione del nuovo profilo di spesa derivante dallo slittamento della chiusura delle attività dal 31 dicembre 2017 al 24 marzo 2018 - alla chiusura dell'anno ha comportato difficoltà operative che hanno creato un disallineamento delle fasi procedurali. Infatti, nel 2017 non è stato assunto l'impegno, conseguente appunto alla nuova scadenza delle attività, contestualmente alla autorizzazione alla proroga stessa generando in tal modo un debito fuori bilancio. A fronte di questi disguidi nell'iter procedurale richiesto dagli adempimenti contabili la prestazione è stata invece regolarmente resa entro il termine pattuito e pertanto l'Amministrazione è tenuta a liquidare al Formez quanto dovuto.”*

Le difficoltà operative delle quali si è dato un sintetico riferimento sono compendiate nel D.D.L. della L.R. 37/2018, nel quale si illustra, con specifico riferimento ai debiti di cui alla legge, afferenti il Servizio degli affari legali di giurisdizione ordinaria e Servizio affari legali di giurisdizione amministrativa, che *“Nel corso del 2017, per la prima volta, si è data applicazione integrale ai principi sanciti dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (...) con riferimento alla ricognizione e riconoscimento dei debiti fuori bilancio. Detta prima ricognizione (...) ha impegnato oltre misura le strutture di servizio interessate (...) non soltanto nell'attività propriamente ricognitiva ma anche nell'adozione successiva degli atti contabili a copertura. Detta rilevante mole di lavoro, in considerazione anche della carenza di personale delle suddette strutture in possesso di adeguata competenza e professionalità per la cura degli adempimenti in tal senso necessari, ha inciso negativamente sulla capacità delle stesse di evitare il formarsi di ulteriori debiti fuori bilancio anche stante le peculiarità dell'attività svolta e delle modalità di determinazione delle obbligazioni giuridicamente perfezionate. Peraltro, anche nel 2018, a fronte della richiesta di pagamento promanante dai legali delle controparti, sono state rinvenute pratiche giacenti, relative a spese processuali derivanti da sentenze esecutive risalenti al 2016 o addirittura ad anni precedenti. L'applicazione dei principi contabili sopra richiamati, infatti, si è incardinata in un contesto operativo*

in cui si procedeva, di norma, ad adottare gli atti contabili di impegno a fronte delle suddette richieste di pagamento, prescindendo dalla data di emissione della sentenza e quindi dal momento perfezionativo dell'obbligazione giuridica. Pertanto, è evidente che occorrerà ancora un discreto lasso di tempo perché si entri concretamente a regime con la nuova disciplina contabile”.

Con riguardo alla formazione dei debiti fuori bilancio oggetto della legge regionale in esame, il D.D.L. illustra che *“la ragione è da ravvisarsi principalmente nella necessità di conferire, in via d'urgenza, gli incarichi per il patrocinio nanti la Corte costituzionale e nell'ambito dei quali la prestazione è spesso resa con tempistiche incompatibili con la previa adozione degli atti contabili necessari. Parimenti, in altri casi, la data prossima alla scadenza dell'esercizio finanziario in cui risulta emessa la sentenza, presupposto cui si è ancora il perfezionarsi dell'obbligazione giuridica, non ha consentito la preventiva adozione degli atti contabili di impegno (...) In sintesi, le ragioni in generale compendiate in premessa e meglio specificate nell'ambito di ciascuna categoria di debito fuori bilancio, non hanno consentito una corretta gestione delle procedure contabili ed il rispetto delle tempistiche introdotte con il decreto legislativo n. 118 del 2011 (...)”.*

Infine, anche con la L.R. 45/2018 approvata il 20 dicembre 2018, la terza avente a oggetto il riconoscimento di debiti fuori bilancio per l'esercizio considerato, si osserva una non perfetta aderenza delle ragioni di accesso alla procedura in analisi alla *ratio* della stessa e il mancato rispetto della tempistica tracciata dalla disciplina regionale.

In particolare, a titolo esemplificativo, con riferimento al debito fuori bilancio per euro 12.165,51, si apprende dal D.D.L. che, con nota. n. 1044 del 3 febbraio 2017, la Direzione dell'Area legale trasmetteva all'Assessorato regionale del turismo, artigianato e commercio e all'Assessorato degli affari generali, personale e riforma della Regione un atto di precetto notificato in data 26 gennaio 2017 per il pagamento di euro 8.139,50 (oltre gli interessi, spese legali, di notifica, *etc.*) dovuto in virtù della sentenza n. 3659/2015 alla quale ha fatto seguito il pignoramento presso il Tesoriere della Regione per euro 12.165,51.

Solo con la D.G.R. 33/19 del 4 luglio 2017 è stato riconosciuto il debito fuori bilancio di cui alla succitata sentenza per un importo di euro 8.139,50 oltre interessi e spese legali e di notifica, ma la somma di euro 10.000 sul cap. SC08.7040 del bilancio 2017 a tale data sarebbe risultata insufficiente a coprire totalmente la spesa, il che parrebbe aver giustificato lo slittamento della procedura di riconoscimento al successivo esercizio, durante il quale si è provveduto all'incremento del cap. SC08.7040 - missione 14 - programma 01 per l'importo

anzidetto con correlata diminuzione dal cap.SC08.5101 intestato al Fondo per le passività potenziali collegate a spese legali.

Analogamente, la mancanza di copertura nell'esercizio di riferimento sembrerebbe essere la ragione giustificativa del riconoscimento dei debiti fuori bilancio, afferenti all'Assessorato regionale del lavoro, formazione professionale, cooperazione e sicurezza sociale, di euro 331.030,62 a favore di ATI IFRAS e di euro 5.179,88 per le attività di direzione lavori di competenza del CBSM nell'ambito della convenzione interministeriale del 2001 per l'affidamento degli interventi nelle aree del Parco geominerario all'ATI IFRAS. Nel D.D.L. si illustra che l'Assessore regionale della programmazione, con decreto n. 162/B del 9 giugno 2004, ha iscritto nel bilancio regionale le risorse statali trasferite per gli interventi di bonifica nel Parco geominerario della Sardegna (euro 21.848.866,38) tra i quali rientrano anche i cantieri di Monteponi Montevercchio e Barraxiutta Domusnovas e che, con riferimento a tale secondo cantiere, l'avvio delle attività di bonifica, in attuazione dell'ordinanza del commissario delegato per l'emergenza ambientale n. 17 del 19 ottobre 2011, sarebbe slittato, a causa di *“ diverse criticità tecniche e operative tra le quali la necessità di attivare procedure espropriative ”*, all'ottobre 2016. Si aggiunge che *“ Per motivazioni indipendenti dalla volontà delle parti coinvolte, così come meglio descritte nella relazione tecnica fornita dal CBSM con nota prot. 7552 del 6 luglio 2018, la direzione lavori, al fine di scongiurare eventuale danno ambientale, anche a seguito delle segnalazioni da parte del sindaco di Domusnovas, ha autorizzato il completamento e la messa in sicurezza del cantiere avvenuto nel mese di aprile 2018. Tale slittamento, in quanto evento non previsto né prevedibile, ha determinato, dal punto di vista contabile, la mancanza di copertura finanziaria a carico del bilancio della Regione per l'anno 2018 ”* per gli importi suddetti, dei quali si è ottenuto il riconoscimento quale debito fuori bilancio con copertura finanziaria a valere sulle risorse in conto della Missione 09 - Programma 02 - Titolo 1, - cap. SC08.6976, per la competenza, e della Missione 09 - Programma 02 - Titolo 2 - cap. SC04.1369, per la cassa, con previsione di istituzione di un nuovo capitolo di spesa di fonte regionale sul quale far confluire dette somme.

Dal punto di vista quantitativo e qualitativo, nel 2018 sono stati riconosciuti debiti fuori bilancio per un totale di 3.183.063,73 euro, di cui 319.800,38 euro derivanti da sentenze esecutive (art. 73, comma 1, lettera a) e la restante parte, pari a 2.863.263,35 euro, corrispondente ad acquisizioni di beni e servizi effettuate in assenza del preventivo impegno di spesa (art. 73, comma 1, lettera e).

Tabella 84 - Leggi di riconoscimento di debiti fuori bilancio - Esercizio 2018

Legge di approvazione	Fattispecie di debito fuori bilancio		Totali
	Sentenze esecutive (art. 73, c. 1 lett. a) D. Lgs. 118/2011)	Acquisizioni di beni e servizi in assenza del preventivo impegno di spesa (art. 73, c. 1 lett. e) D. Lgs. 118/2011)	
L.R. 36 del 13/09/2018	33.340,47	2.061.364,15	2.094.704,62
L.R. 37 del 13/09/2018	274.294,40	294.486,73	568.781,13
L.R. 45 del 20/12/2018	12.165,51	507.412,47	519.577,98
Totali	319.800,38	2.863.263,35	3.183.063,73

Fonte: elaborazione Corte dei conti sui dati delle LL.RR. 36, 36 e 45 del 2018

Con riferimento alle coperture finanziarie delle leggi in esame, si rileva quanto segue.

Per la L.R. 36/2018, l'art. 4 stabilisce che alla copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'attuazione della legge, determinati in 2.095.773,62 euro in termini di competenza e cassa per l'anno 2018, in 1.700,00 euro per l'anno 2019 e in 850,00 euro per l'anno 2020, si fa fronte attraverso le riduzioni di spesa e l'utilizzo delle disponibilità sussistenti nel bilancio di previsione della Regione 2018-2020, il cui dettaglio è contenuto nell'allegata tabella A.

In particolare, al pagamento della spesa relativa alla sentenza esecutiva per euro 33.340,47, si è provveduto all'incremento del relativo cap. SC06.0452 intestato alle "Spese della soppressa Agenzia governativa regionale Sardegna Promozione per l'acquisto di beni o prestazioni di servizi (art. 1, comma 1, L.R. 13 settembre 2018, n. 36), poiché incapiente, attraverso l'utilizzo del "Fondo contenzioso" dal cap. SC08.5101 dedicato al Fondo per le passività potenziali collegate a spese legali e, in termini di cassa, dal cap. SC08.6033 "Fondo di riserva di cassa", M20 - P1 Fondo di riserva - Titolo I.

Per quanto concerne invece i debiti fuori bilancio riconosciuti con l'art. 2, la relativa copertura finanziaria, è garantita attraverso le riduzioni di spesa, nonché con l'utilizzo delle

disponibilità sussistenti nel bilancio di previsione della Regione 2018-2020 sui pertinenti capitoli di bilancio.

La L.R. 37/2018, con l'art. 3, provvede alla copertura degli oneri in essa prevista, costituiti, come accennato, da una pluralità di DFB afferenti all'area legale concernenti le spese di giudizio da corrispondere alle parti vittoriose, liquidate con sentenze esecutive emesse in anni precedenti e quindi non di competenza dell'esercizio 2018 (art. 73, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 118/2011), e il conferimento di incarichi professionali di patrocinio legale o di consulenza tecnica di parte (art. 73, comma 1, lett. e) del D.Lgs. 118/2011). La copertura è attribuita con le variazioni al bilancio di previsione della Regione 2018-2020, secondo le modalità rappresentate nell'allegata Tabella A dalla quale si evince che si procede, per ciascun debito, alla variazione in diminuzione, in termini di competenza, delle risorse iscritte nella Missione 20 - Fondi e accantonamenti, Programma 3 - Altri Fondi, Titolo I al cap. SC08.5101 intestato al Fondo per le passività potenziali a ciò espressamente dedicato e, in termini di cassa, della Missione 20, Programma 1, Titolo 1, cap. SC08.6033, acceso al Fondo di riserva di cassa, con corrispondente incremento, in termini di competenza e di cassa, delle risorse iscritte nella Missione 1 - Servizi istituzionali, generali e di gestione, P11 - Altri servizi generali, Titolo I, cap. SC08.0046 relativo alle *"Spese derivanti da transazioni, sentenze, arbitrati e titoli esecutivi (spesa obbligatoria)"*.

Per quanto attiene, invece, i debiti fuori bilancio di cui all'art. 73, comma 1, lett. e), si provvede con variazione in aumento della Missione 1, Programma 11, Titolo 1, cap. SC08.0047 relativo alle *"Spese per liti, arbitrati, risarcimenti e accessori, del bilancio regionale 2018-2020"*, previa corrispondente variazione in diminuzione, in termini di competenza e cassa, della Missione 20, Programma 1, Titolo 1, cap. SC08.0001 intestato al *"Fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine"*.

Infine, per ciò che concerne la L.R. 45/2018, all'art. 4 si dispone che alla copertura finanziaria si provveda con le riduzioni di spese e l'utilizzo delle disponibilità sussistenti nel bilancio di previsione della Regione 2018-2020, secondo le modalità rappresentate nell'allegata Tabella A.

Nel dettaglio, per il debito per la sentenza esecutiva si prevede la riduzione, in termini di competenza, dal cap. SC08.5101 sul Fondo per le passività potenziali collegate a spese legali alla Missione 20 - Programma 3 - Titolo I e, in termini di cassa, della Missione 20, Programma 1, Titolo 1, cap. SC08.6033 relativo al Fondo di riserva di cassa.

Per quanto concerne le acquisizioni di beni e servizi senza preventivo impegno di spesa, alla relativa copertura si è fatto fronte con l'utilizzazione delle disponibilità esistenti sui pertinenti capitoli di bilancio, e mediante l'introduzione, nello stato di previsione delle entrate delle spese del bilancio di previsione per gli anni 2018/2020, delle variazioni di bilancio che hanno comportato la riduzione di altre voci di spesa.

4 IL BILANCIO DI ESERCIZIO

4.1 Premessa

Il D.Lgs. 118/2011, all'art. 2, comma 1, dispone che le regioni adottino la contabilità finanziaria cui affiancano, a fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico - patrimoniale in modo da garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario, che sotto il profilo economico-patrimoniale.

L'art. 4 del medesimo decreto sull'armonizzazione, prevedendo l'obbligo di adozione del piano dei conti integrato, ha consentito di realizzare l'integrazione tra la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale mediante l'utilizzo della matrice di raccordo, elaborata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'All. 4/3 al D.Lgs. 118/2011, recante il "*Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria*", afferma che la contabilità economica, oltre a svolgere una funzione di affiancamento alla contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, è finalizzata alla rilevazione di costi/oneri e di ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da un'amministrazione pubblica anche al fine di:

- predisporre il conto economico per evidenziare i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica ovvero per rappresentare le **utilità economiche** acquisite, cedute e utilizzate nel corso dell'esercizio, anche se non misurate dai relativi movimenti finanziari e, in funzione prospettica, per **alimentare il processo di programmazione**;
- consentire la predisposizione dello stato patrimoniale e rilevare, in particolare, le variazioni, in corso di esercizio e alla fine di esso, **del patrimonio dell'ente** (variazioni che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione); si ricorda che tale documento contabile ha sostituito il precedente conto del patrimonio e riepiloga il complesso dei beni e dei rapporti giuridici di pertinenza della Regione.

- permettere l'elaborazione del **bilancio consolidato** di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- conseguire le varie finalità previste dalla legge e, in particolare, consentire ai vari portatori di interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione della singola amministrazione pubblica.

L'art. 63, comma 2, del D.Lgs. 118/2011 prevede, inoltre, che il rendiconto generale annuale della Regione sia composto, oltre che dal conto del bilancio, relativo alla gestione finanziaria (con i relativi riepiloghi e i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri), anche dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

Il rendiconto, infatti, deve rappresentare la dimensione finanziaria, economica e patrimoniale dei fatti amministrativi che la singola amministrazione pubblica ha realizzato nell'esercizio (*cfr.* Principio della competenza economica n. 17, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011).

L'All. 10 al D.Lgs. 118/2011 ha definito lo schema obbligatorio dei due documenti consentendo di uniformare la rappresentazione dei risultati a fini comparativi tra enti, per linee orizzontali, e di effettuare il consolidamento dei conti, per linee verticali.

Allegato obbligatorio al rendiconto, ai sensi dell'art. 11, D.Lgs. 118/2011, è la Relazione sulla gestione, documento illustrativo della gestione dell'ente deputato a contenere "ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili" e tutte le "altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto" (lett. o, art. 11, art. 11, comma 6, *cit.*)¹¹⁶.

¹¹⁶ La relazione sulla gestione illustra:

- a) i criteri di valutazione utilizzati;
- b) le principali voci del conto del bilancio;
- c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;
- d-bis) e d-ter) per le regioni, l'elenco degli impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati con il ricorso al debito non contratto e l'elenco degli impegni per spese di investimento che hanno determinato il disavanzo da debito autorizzato e non contratto alla fine dell'anno, distintamente per esercizio di formazione;
- e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera n);
- f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il

Nella nota integrativa del bilancio di esercizio 2018, che completa il bilancio di esercizio, sono contenute le informazioni previste dall'art 11, comma 6, lett. m, del D.Lgs. 118/2011 e, in particolare, gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai principi contabili applicabili.

In tale atto si dichiara che i criteri di valutazione adottati, per le voci dello stato patrimoniale e del conto economico, rispettano i criteri dell'armonizzazione contabile e che, ove non esplicitamente indicato dal decreto o dai principi applicati, si è fatto riferimento alla normativa privatistica, in particolare al codice civile e ai principi contabili emanati dall'OIC. Si afferma, inoltre, di aver recepito le modifiche al principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria intervenute nel 2018 che hanno interessato i piani dei conti e alcuni criteri di valutazione delle poste patrimoniali, tra cui anche alcuni riguardanti le immobilizzazioni finanziarie; in particolare, nella nuova formulazione, si consente di **utilizzare il criterio del patrimonio netto applicato ai valori dell'esercizio precedente, nel caso in cui non fosse disponibile il bilancio di esercizio o il preconsuntivo dell'esercizio.**

Occorre ricordare che il **principio del pareggio economico** deve ispirare l'attività dell'ente territoriale quale parte integrante del principio dell'equilibrio di bilancio, da intendersi, come chiarito dal principio contabile n. 15, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011, *“in una versione*

conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;

g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;

h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;

i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;

j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;

k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;

l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'art. 3, comma 17 L. 350/2003;

m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;

n) gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;

o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale che ogni amministrazione pubblica pone strategicamente da dover realizzare nel suo continuo operare nella comunità amministrata”, e, soprattutto, quale “garanzia della capacità di perseguire le finalità istituzionali ed innovative di un'amministrazione pubblica in un mercato dinamico”.

Il 2016 e il 2017 sono stati i primi due anni di applicazione dei nuovi principi per la Regione Sardegna, che si è dovuta adeguare alla nuova contabilità armonizzata, a partire da un'attività di ricognizione straordinaria dell'intero patrimonio mobiliare e immobiliare e dall'aggiornamento del sistema informativo contabile, in modo che ogni scrittura finanziaria producesse la corrispondente scrittura economico-patrimoniale, così da realizzare la completa integrazione dei due sistemi.

Ai sensi del punto 9.2 del principio contabile di cui all'All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, “L'attività di ricognizione straordinaria del patrimonio, e la conseguente rideterminazione del valore del patrimonio, deve in ogni caso concludersi entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della contabilità economico-patrimoniale (entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione)”.

Tuttavia, con deliberazione n. 1/2019/SS.RR./PARI sul rendiconto 2017, pur dichiarandosi la regolarità dello stato patrimoniale attivo e passivo e prendendosi atto della valutazione prudenziale delle poste contabili non ancora esattamente stimate/periziate e delle numerose operazioni poste in essere dalla Regione per pervenire al completamento di detto processo, tra le quali l'approvazione dell'art. 7 della L.R. 40/2018, in materia di ricognizione degli enti rientranti nel sistema Regione, si è rilevato che il processo di ricognizione straordinaria e valorizzazione del patrimonio non era stato completato e riguardava numerose poste contabili, soprattutto ricadenti nella gestione straordinaria.

4.2 Il Conto economico

Lo schema di Conto economico indica, per ciascuna delle aree in cui è divisa la gestione dell'attività ("gestione ordinaria, gestione finanziaria, rettifiche di valore e gestione straordinaria"), i componenti positivi e negativi del periodo considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale nel rispetto del principio della competenza economica, in base al

quale l'imputazione contabile delle componenti economiche deve avvenire nell'esercizio nel quale si è prodotta la manifestazione economica delle singole operazioni e dei singoli eventi, che ricomprendono tanto i processi di scambio sul mercato (misurati da costi e ricavi) quanto i fatti gestionali più strettamente connessi con l'attività istituzionale ed erogativa (che generano oneri e proventi).

L'art. 3 dell'All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, stabilisce, inoltre, che *“per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio”*, con la precisazione che *“Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese”* (a parte alcune eccezioni, come per i costi derivanti dai trasferimenti e contributi che vengono rilevati in corrispondenza all'impegno).

Il conto economico, quale risultato di sintesi, evidenzia il risultato finale della gestione annuale in termini di utile o perdita.

Nella tabella seguente è riportato il conto economico dell'esercizio 2018, con dettaglio dei componenti positivi e negativi dell'esercizio 2018, dell'esercizio 2017 e delle variazioni tra le due annualità.

Tabella 85 - Conto economico 2018

COMPONENTI ECONOMICI			2018	2017	Δ%	Δ
		A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1		Proventi da tributi	7.151.225.791	6.963.761.546	2,69%	187.464.245
2		Proventi da fondi perequativi	0	0		0
3		Proventi da trasferimenti e contributi	698.377.757	843.674.411	-17,22%	-145.296.654
	a	Proventi da trasferimenti correnti	344.156.121	260.218.103	32,26%	83.938.018
	b	Quota annuale di contributi agli investimenti	0	0		0
	c	Contributi agli investimenti	354.221.636	583.456.308	-39,29%	-229.234.672
4		Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	6.093.965	8.324.729	-26,80%	-2.230.764
	a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni	5.590.284	7.981.523	-29,96%	-2.391.239
	b	Ricavi della vendita di beni	120.055	126.935	-5,42%	-6.880
	b	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi	383.626	216.271	77,38%	167.355

Parifica del Rendiconto Generale della Regione – Es. 2018

COMPONENTI ECONOMICI		2018	2017	Δ%	Δ
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	0	0		0
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	0	0		0
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0	0		0
8	Altri ricavi e proventi diversi	424.791.091	318.025.094	33,57%	106.765.997
	TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)	8.280.488.604	8.133.785.780	1,80%	146.702.824
	B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	2.796.490	1.514.699	84,62%	1.281.791
10	Prestazioni di servizi	482.561.439	477.327.565	1,10%	5.233.874
11	Utilizzo beni di terzi	4.867.827	4.872.639	-0,10%	-4.812
12	Trasferimenti e contributi	6.708.554.362	6.590.188.315	1,80%	118.366.047
	Trasferimenti correnti	6.034.195.348	5.773.282.285	4,52%	260.913.063
	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.	545.651.514	673.983.233	-19,04%	-128.331.719
	Contributi agli investimenti ad altri soggetti	128.707.500	142.922.797	-9,95%	-14.215.297
13	Personale	238.536.933	212.139.960	12,44%	26.396.973
14	Ammortamenti e svalutazioni	118.178.501	46.536.372	153,95%	71.642.129
	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali	9.291.308	9.393.866	-1,09%	-102.558
	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali	16.203.674	37.142.506	-56,37%	-20.938.832
	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	0	0		0
	Svalutazione dei crediti	92.683.519	0		92.683.519
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	274.635	137.900	99,16%	136.735
16	Accantonamenti per rischi	17.705.261	433.339.268	-95,91%	-415.634.007
17	Altri accantonamenti	15.565.799	51.536.918	-69,80%	-35.971.119
18	Oneri diversi di gestione	105.342.900	92.907.873	13,38%	12.435.027
	TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)	7.694.384.147	7.910.501.509	-2,73%	-216.117.362
	DIFFERENZA FRA COMP.POSITIVI E NEG.DELLA GESTIONE (A-B)	586.104.457	223.284.271	162,49%	362.820.186
	C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI				
	Proventi Finanziari				
19	Proventi da partecipazioni	158.667	126.933	25,00%	31.734
	a da società controllate	0	0		0
	b da società partecipate	158.667	126.933	25,00%	31.734
	c da altri soggetti	0	0		0
20	Altri proventi finanziari	9.360.484	14.584.125	-35,82%	-5.223.641
	Totale proventi finanziari Oneri Finanziari	9.519.151	14.711.058	-35,29%	-5.191.907
21	Interessi ed altri oneri finanziari	45.050.682	70.792.409	-36,36%	-25.741.727
	a Interessi passivi	45.050.682	46.151.540	-2,39%	-1.100.858
	b Altri oneri finanziari	0	24.640.869	-100,00%	-24.640.869
	Totale oneri finanziari	45.050.682	70.792.409	-36,36%	-25.741.727
	TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)	-35.531.531	-56.081.351	36,64%	20.549.820

COMPONENTI ECONOMICI		2018	2017	Δ%	Δ
	D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE				
22	Rivalutazioni	23.924.246	131.040.472	-81,74%	-107.116.226
23	Svalutazioni	95.770.338	90.602.100	5,70%	5.168.238
	TOTALE RETTIFICHE (D)	-71.846.092	40.438.372	-277,67%	-112.284.464
	E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI				
24	Proventi straordinari	1.020.414.032	593.101.038	72,05%	427.312.994
a	Proventi da permessi di costruire	0	0		0
b	Proventi da trasferimenti in conto capitale	2.389.255	1.249.257	91,25%	1.139.998
c	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo	960.819.878	430.423.679	123,23%	530.396.199
d	Plusvalenze patrimoniali	1.081.526	638.731	69,32%	442.795
e	Altri proventi straordinari	56.123.373	160.789.371	-65,10%	-104.665.998
	Totale proventi straordinari	1.020.414.032	593.101.038	72,05%	427.312.994
25	Oneri straordinari	988.666.874	649.878.709	52,13%	338.788.165
a	Trasferimenti in conto capitale	194.260.943	350.000	55403,13%	193.910.943
b	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo	789.856.097	582.448.192	35,61%	207.407.905
c	Minusvalenze patrimoniali	3.785.976	7.267.717	-47,91%	-3.481.741
d	Altri oneri straordinari	763.858	59.812.800	-98,72%	-59.048.942
	Totale oneri straordinari	988.666.874	649.878.709	52,13%	338.788.165
	TOTALE PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI (E)	31.747.158	-56.777.671	155,91%	88.524.829
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)	510.473.992	150.863.621	238,37%	359.610.371
26	imposte(*)	15.774.624	14.829.442	6,37%	945.182
27	RISULTATO DELL'ESERCIZIO	494.699.368	136.034.179	263,66%	358.665.189

Il risultato di esercizio 2018 è positivo per 494.699.368 euro con un aumento del 263,66%, pari a 358.665.189 euro, rispetto all'esercizio precedente, che chiudeva con un risultato positivo di 136.034.179 euro.

Dall'analisi delle aree gestionali, si evince che tale incremento è da ascrivere primariamente alla differenza tra componenti positivi e negativi della gestione ordinaria.

La gestione ordinaria evidenzia sia un aumento dei componenti positivi, che un netto decremento di quelli negativi rispetto all'esercizio precedente; la differenza tra A e B, pari a 362.820186 euro, vede un incremento del 162,49% e, come accennato, incide notevolmente sul risultato finale di esercizio.

Tra le voci dei componenti positivi (Area A):

- la voce "Proventi da tributi" (1) ha visto un incremento di 187.464.245 euro ossia del 2,69%;

- la voce *“Proventi da trasferimenti e contributi”* (3) presenta una diminuzione di euro 145.296.654, pari a circa il 17%; la nota integrativa, al riguardo, illustra che la voce contiene, oltre al valore dei proventi derivanti dagli accertamenti dell’esercizio, sistemazioni contabili dovute al principio della competenza; nel dettaglio *“l’imputazione di proventi derivanti da accertamenti di esercizi precedenti che sono risultati di competenza dell’esercizio dall’analisi dell’avanzo vincolato e del fondo pluriennale vincolato per trasferimenti”* e *“lo storno di proventi per effetto del rinvio a futuri esercizi dei proventi già incamerati di competenza economica di esercizi futuri”*;

- sono indicate, anche per l’esercizio di competenza, come pari a zero le *“variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione”* (5), *“le variazioni dei lavori in corso su ordinazione”* (6) e *“gli incrementi di immobilizzazioni per lavori interni”* (7);

- la voce *“Altri ricavi e proventi diversi”* (8) presenta un aumento rilevante (33,57%), passando da 318.025.094 euro a 424.791.091 euro con una differenza positiva di 106.765.997 euro.

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell’8 novembre 2019, la Regione ha comunicato il seguente dettaglio di tale voce:

Tabella 86 - Altri ricavi e proventi: dettaglio

Descrizione		2018	2017	Scostamento ass.	Variazione %
1)	Multe, ammende, sanzioni e oblazioni a carico delle famiglie	2.057.361,04	1.472.606,99	584.754,05	39,71%
2)	Proventi da risarcimento danni a carico delle imprese	7.183.123,27	297.531,13	6.885.592,14	2314,24%
3)	Entrate da rimborsi, recuperi e restituzioni di somme non dovute o incassate in eccesso da Amministrazioni Centrali	49.316.378,86	31.722.867,66	17.593.511,20	55,46%
4)	Entrate da rimborsi, recuperi e restituzioni di somme non dovute o incassate in eccesso da Amministrazioni Locali	35.722.733,84	50.590.542,82	-14.867.808,98	-29,39%
5)	Entrate da rimborsi, recuperi e restituzioni di somme non dovute o incassate in eccesso da Imprese	127.967.273,39	50.794.826,74	77.172.446,65	151,93%
6)	Entrate da rimborsi, recuperi e restituzioni di somme non dovute o incassate in eccesso dal resto del mondo	528.535,66	39.839,16	488.696,50	1226,67%
7)	Altri proventi n.a.c.	46.048.030,68	128.409.527,19	-82.361.496,51	-64,14%
8)	Altri proventi n.a.c. - Rettifiche di costi	137.514.484,89	34.277.608,40	103.236.876,49	301,18%
	TOTALE	406.337.921,63	297.605.350,09	108.732.571,54	36,54%

Con riferimento a ciascun punto, la Regione ha precisato quanto segue:

- 1) le voci derivano pressoché interamente dalla contabilità finanziaria per cui l'incremento è da ricondurre a maggiori sanzioni irrogate a cittadini privati;
- 2) l'incremento, da ricondurre alle operazioni di contabilità finanziaria, riguarda pressoché interamente l'accordo transattivo Tirso 1 e Tirso 2 per quasi 7 milioni di euro;
- 3) i valori derivano per l'intero dalla contabilità finanziaria e gli importi più rilevanti sono da ricondurre all'accertamento di risorse liberate PAC 2018 e al rimborso di assegnazioni statali;
- 4) i valori derivano quasi interamente dalla contabilità finanziaria e gli importi più rilevanti sono da ricondurre all'accertamento per il recupero di somme da diversi enti (ASPAL, ERSU, Consiglio Regionale, Piano di Rinascita);
- 5) i valori derivano quasi interamente dalla contabilità finanziaria e il notevole incremento dall'esercizio precedente è da ricondurre all'accertamento di euro 83.527.224,75 in seguito alla sentenza corte d'appello di Roma 2245/2018 nei confronti di Nuova Iniziative Coimpresa s.r.l.;
- 6) i valori derivano quasi interamente dalla contabilità finanziaria con gli importi più rilevanti derivanti da recuperi di economie e di indennità di amministrazione ARGEA;
- 7) i valori derivano dalla contabilità finanziaria e la notevole diminuzione rispetto all'esercizio precedente risulta causata dalla presenza, nell'esercizio 2017, di un accertamento di euro 90.018.437,51 per recupero saldo programma interventi L. 402/1994;
- 8) i valori derivano da scritture in economico-patrimoniale volte a rettificare, in maniera indiretta, costi registrati sia in contabilità finanziaria che in contabilità economico-patrimoniale e relativi all'utilizzo del Fondo oneri futuri, del Fondo rinnovi contrattuali, del Fondo imposte personale, del Fondo rischi IRAP personale, del Fondo rischi personale, alla movimentazione dei Fondi di rotazione ed assimilati e, infine, al rilevamento dell'utilizzo del Fondo svalutazione crediti.

Tra le voci dei componenti negativi (Area B) si rileva che:

- l'accantonamento al Fondo svalutazione crediti (FSC) è stato correttamente indicato nella voce B14 - lettera d) "*Svalutazione crediti*" per 92.683.519, mentre nel 2017 era indicato nella voce altri accantonamenti (B17) ed era pari a 24.030.314,93 euro.

Nell'All. 3.4 al Rendiconto della gestione 2018, dedicato al FSC, si precisa che i crediti presi in considerazione ai fini del calcolo del FSC sono quelli rinvenienti dalla contabilità finanziaria, ossia residui attivi all'01/01/2019 (come risultanti dal riaccertamento ordinario), corrispondenti ai crediti (o quote di crediti) scaduti, ai quali sommare gli accertamenti di entrata con imputazione contabile agli esercizi successivi al 2018, corrispondenti ai crediti (o quote di crediti) ancora a scadere, oltre, ancora, ai crediti che non sono stati accertati nella contabilità finanziaria, ossia i crediti gestiti da soggetti terzi convenzionati, connessi ai fondi di rotazione e assimilati, per i quali si è proceduto a una stima sulla base delle rendicontazioni periodiche presentate dagli istituti di credito convenzionati per quanto attiene ai fondi di rotazione e assimilati gestiti da intermediari finanziari (inclusa la SFIRS s.p.a.).

Dall'allegato si rileva che è stato utilizzato per il calcolo del FSC, così come nel 2016 e 2017, un metodo misto analitico-forfettario: per i crediti inferiori a 100.000 euro si è proceduto con il metodo forfettario, sulla scorta dei criteri di suddivisione e analisi utilizzati in contabilità finanziaria per il calcolo del FCDE (con riconduzione alle categorie della contabilità economico-patrimoniale attraverso l'utilizzo della matrice di transizione del piano dei conti integrato), mentre per i crediti di importo superiore è stata fatta una valutazione analitica¹¹⁷.

- la voce "*Trasferimenti e contributi*" (12), nettamente la più rilevante tra i componenti negativi della gestione, ha registrato un incremento di 118.366.047 euro, pari al 1,80% rispetto all'esercizio 2017. Tale voce comprende:

"a) *Trasferimenti correnti*", riferiti agli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dalla Regione ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione oppure in conto esercizio. Si tratta principalmente di trasferimenti agli enti locali, alle aziende sanitarie locali per il finanziamento della spesa sanitaria, agli enti regionali, al Consiglio regionale, alle società partecipate e di contributi a società e associazioni private.

Tale voce, pari a 6.034.195.348 euro, risulta in forte aumento (5.773.282.285 euro nel 2017).

¹¹⁷ Nell'All. 3.4 è riportata una tabella in cui è rappresentato l'accantonamento al FSC per l'anno 2018; esso è determinato come somma algebrica tra:

+ FSC al 31.12.2018 (in euro 617.248.368,69)

- (FSC al 31.12.2017 - utilizzi per insussistenza - rettifica per riscossione di crediti svalutati), (il tutto pari a euro 524.183.575,66)

= Accantonamento al FSC per l'anno 2018 (pari a euro 93.064.793,03).

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell'8 novembre 2019, la Regione ha comunicato il dettaglio di tale voce, dal quale emerge che tra le voci più significative dei trasferimenti correnti compaiono: 769.662.841,7 euro per trasferimenti correnti a Ministeri, 73.655.115,28 euro per trasferimenti alle Province, 915.627.916,50 euro per trasferimenti a Comuni, 53.255.097,43 per trasferimenti alle Università, 52.572.637,43 per trasferimenti A.S.L., 65.142.597,52 euro per trasferimenti ad Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura, 428.743.142,80 euro per trasferimenti ad altri enti e agenzie regionali e sub-regionali, 2.280.886.528,04 euro per trasferimenti correnti ad ASL a titolo di finanziamento del S.S.N., 151.285.449,59 euro per trasferimenti correnti ad ASL a titolo di finanziamento aggiuntivo corrente per la garanzia dell'equilibrio del bilancio sanitario corrente, 709.774.251,76 euro per trasferimenti correnti ad Aziende ospedaliere e Aziende ospedaliere universitarie integrate con il S.S.N. per il finanziamento del S.S.N., 65.476.911,00 euro per trasferimenti correnti ad Aziende ospedaliere e Aziende ospedaliere universitarie integrate con il S.S.N. a titolo di finanziamento aggiuntivo corrente per la garanzia dell'equilibrio del bilancio sanitario corrente, 61.987.487,34 euro ad altre Amministrazioni locali, 97.308.228,39 euro per trasferimenti correnti a imprese controllate, 60.245.285,60 euro per trasferimenti ad altre imprese, 102.475.307,30 euro per trasferimenti a istituzioni sociali private.

“b) Contributi agli investimenti ad amministrazioni pubbliche”, relativi a contributi agli investimenti impegnati a beneficio di amministrazioni pubbliche come enti locali, aziende sanitarie locali ed enti regionali);

“c) Contributi agli investimenti ad altri soggetti” che rappresentano contributi agli investimenti impegnati a beneficio di privati come società commerciali, associazioni senza fini di lucro, famiglie.

Analizzando nel dettaglio questa voce si nota come siano molto aumentati i trasferimenti correnti, con un incremento del 4,52% per euro 260.913.063 mentre sono diminuiti i contributi agli investimenti, sia per le amministrazioni pubbliche (-128.331.719 euro), che per *“gli altri soggetti”* (- 14.215.297 euro).

- la voce *“Accantonamenti per rischi ”* (16) è diminuita del 95,91% passando da 433.339.268 euro nel 2017 a 17.705.261 euro nel 2018; tale voce comprende accantonamenti di varie

tipologie la cui descrizione è specificata nella parte della nota integrativa che riguarda la movimentazione del Fondo per rischi e oneri (*“rischi di escussione derivanti da garanzie fideiussorie prestate dalla Regione a tutela di crediti accesi da imprese con fondi bancari (Fondi di garanzia) per 5.000.000 euro; rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti arbitrati e contenziosi per 10.717.031 euro; rischi per passività diverse 1.934.668 euro; rischi di copertura dei deficit patrimoniali delle partecipazioni 53.562 euro”*).

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell’8 novembre 2019, la Regione ha chiarito che il mancato accantonamento, a differenza degli esercizi pregressi, al Fondo per le perdite delle Aziende sanitarie (voce *“Accantonamenti per rischi”* n. 16 del CE), auspicabile a causa dello sfasamento temporale tra approvazione definitiva dei bilanci di esercizio di tali soggetti e la redazione del rendiconto regionale, discende dal fatto che le stesse trovano copertura finanziaria nell’esercizio 2019 e, in considerazione della regola prevista al punto 4.22 del principio contabile 4/3, per il quale *“gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico patrimoniale”*;

- la voce *“Oneri diversi di gestione”* (18) è aumentata del 13,38%, passando da 92.907.873 euro a 105.342.900 euro. Nella nota integrativa si specifica solo che la voce comprende gli oneri e i costi della gestione di competenza economica dell’esercizio non classificabili nelle voci precedenti.

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell’8 novembre 2019, la Regione fornisce il dettaglio di tale voce e specifica che l’incremento riscontrato risulta principalmente riconducibile alla voce *“costi per rimborsi di parte corrente ad Amministrazioni Centrali di somme non dovute o incassate in eccesso”* e, nello specifico ad una liquidazione di euro 15.884.551,23 in favore del Ministero dell’Economia e Finanze al fine di provvedere alla regolazione contabile dei conguagli negativi dell’anno 2017 (Pagamento in compensazione di entrata sul capitolo EC122.029) e alla voce *“Costi diversi da fondi di rotazione, assimilati e conti speciali assimilati”*, che riprende in contabilità economico-patrimoniale i valori derivanti dalle movimentazioni dei Fondi di rotazione ed assimilati.

La **gestione finanziaria** (Area C) presenta un saldo di -35.531.531 euro (in miglioramento

del -36,64% rispetto al precedente esercizio).

Si registra sia una diminuzione dei proventi finanziari, per -35,29% (in valore assoluto - 5.191.907 euro), che degli oneri finanziari, per - 36,36% (in valore assoluto -25.741.727 euro).

Nella nota integrativa viene specificato che la voce “*Proventi da partecipazioni*” (19), pari a 158.667 euro, si riferisce a utili distribuiti dalla società Geasar s.p.a.¹¹⁸ e che la voce “*Altri proventi finanziari*” (20) si riferisce agli interessi attivi maturati, inclusi quelli relativi a giacenze bancarie dei conti intestati alla Regione e gestiti da altri soggetti, non accertati in contabilità finanziaria e altri proventi finanziari di diversa natura, mentre la voce “*Interessi ed altri oneri finanziari*” (21) si riferisce agli interessi passivi di competenza dell’esercizio su prestiti obbligazionari, mutui e finanziamenti e ad altri proventi finanziari di diversa natura.

L’Area D è intitolata “*Rettifiche di valore di attività finanziarie*” e riguarda rivalutazioni e svalutazioni delle partecipazioni per cause diverse dal conseguimento di utili/perdite di esercizio, con una differenza negativa di -71.846.092 euro (a fronte, invece, di un’incidenza positiva sul risultato di esercizio del 2017) benché il punto 4.27 del principio contabile di cui all’All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, riferisca tale aggregato alla svalutazione dei crediti di finanziamento e alle variazioni di valore dei titoli finanziari.

Nel dettaglio, le rivalutazioni sono diminuite di -107.116.226 euro, pari al 81,74%, mentre le svalutazioni sono aumentate di 5.168.238 euro, pari al 5,70%.

La Regione, con nota n. 45257 del 19 novembre 2019 dell’Assessorato degli enti locali, ha trasmesso il dettaglio delle suddette variazioni relative agli adeguamenti di valore delle partecipazioni regionali per effetto, prevalentemente, degli utili e delle perdite dell’esercizio.

L’Area E, relativa ai “*Proventi ed oneri straordinari*”, incide positivamente sul risultato di esercizio per 31.747.158 euro mentre nel 2017 si aveva un’incidenza negativa per -56.777.671 euro.

¹¹⁸ La Geasar S.p.A. è la società di gestione dell’aeroporto di Olbia, partecipata dalla RAS al 2%.

Nel dettaglio, si nota che è aumentata considerevolmente, di 530.396.199 euro (pari al 123,23%), la voce “Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo”¹¹⁹ (24 c). In occasione del precedente Giudizio di parificazione del rendiconto 2017, la Regione aveva precisato¹²⁰ che tale voce aveva accolto una serie di acquisizioni a titolo gratuito di beni appartenenti allo Stato, alle FdS (Ferrovie della Sardegna), all’Ente Foreste della Sardegna (ora FoReSTAS) oltre che il valore della rivalutazione del Fondo di ammortamento originata dall’applicazione del punto 4.18 dell’All. 4.3 al D.Lgs. 118/2011 nella parte in cui prevede la scomposizione contabile ai fini dell’ammortamento tra i terreni e gli edifici soprastanti (anche se acquisiti congiuntamente).

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell’8 novembre 2019, la Regione fornisce il dettaglio di tale voce, come di seguito compendiato:

Tabella 87 - Sopravvenienze attive e insussistenze: dettaglio

Conto		Descrizione	2018	2017	Scostamento ass.	Variazione %
1)	E522000100	Insussistenze del passivo	852.455.684,38	153.331.980,66	699.123.703,72	455,95%
2)	E523000100	Entrate per rimborsi di imposte indirette	25.215.000,00	-	25.215.000,00	0,00%
3)	E523000200	Entrate da rimborsi di imposte dirette	9.837.908,85	-	9.837.908,85	0,00%
4)	E523000300	Altre sopravvenienze attive	73.311.284,33	277.091.698,46	-203.780.414,13	-73,54%
		TOTALE	960.821.895,56	430.425.696,12	530.396.199,44	123,23%

Con riferimento a ciascun punto, la Regione precisa quanto segue:

1) la voce deriva, per gli importi maggiori, dalla rilevazione della cancellazione dei debiti per residui perenti a seguito di riaccertamento per euro 344.220.100,09 (40,38% del totale), dalla diminuzione del Fondo perdite ASL per euro 325.712.710,76 (38,21%) e da

¹¹⁹ Le sopravvenienze attive si riferiscono per lo più a movimentazioni relative alle immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito e contabilizzate in base ad un presumibile valore di mercato alla data di acquisizione; la scrittura registra sul cespite un importo uguale al presumibile valore di mercato e in contropartita la voce sopravvenienze attive. Le insussistenze del passivo invece sono per lo più dovute a rideterminazioni del fondo di ammortamento.

¹²⁰ Nota RAS n. 3376 del 23 gennaio 2019.

rettifiche sui cespiti, in particolare sul fondo ammortamento, per euro 93.443.778,24 (10,96%), mentre gli importi residuali, pari a euro 89.079.095,29 (10,45%), si riferiscono, principalmente, a movimentazioni connesse al riaccertamento ordinario (economie, disimpegni, ecc.) e alla diminuzione del Fondo svalutazione crediti;

2) la voce si riferisce a crediti pluriennali relativi ad entrate per rimborso di crediti verso l'Erario per imposte dirette;

3) la voce si riferisce a crediti pluriennali rilevati per il rimborso di crediti verso l'Erario per imposte indirette;

4) la voce deriva, per gli importi maggiori dalla rilevazione dei crediti pluriennali per euro 27.942.333,66 (38,11%), per l'importo rimanente, da rettifiche sui cespiti per euro 17.177.103,15 (23,43%) e, infine, per modifiche residuali di varia natura per euro 28.191.847,52.

Tra gli "Oneri straordinari", voce che la nota integrativa precisa accogliere oneri di competenza di esercizi precedenti, gli incrementi più rilevanti si hanno per i trasferimenti in conto capitale (25 a) per oneri derivanti dai relativi impegni della contabilità finanziaria aumentati del 52,13% per 338.788.165 euro e per le "Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo" (25 b) che aumentano di 207.407.905 euro rispetto al 2017, ossia del 35,61%, mentre gli "Altri oneri straordinari", diminuiscono passando da 59.812.800 euro a 763.858 euro (-98,72%).

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell'8 novembre 2019, la Regione illustra l'incremento degli oneri straordinari nei termini che seguono:

Tabella 88 - Oneri straordinari: dettaglio

Conto		Descrizione	2018	2017	Scostamento ass.	Variazione %
1)	E513014800	Altri trasferimenti in conto capitale n.a.c. a Comuni	1.144.542,76	350.000,00	794.542,76	227,01%
2)	E513016500	Altri trasferimenti in conto capitale n.a.c. a Aziende sanitarie locali a titolo di ripiano perdite pregresse del SSR	162.081.967,76	-	162.081.967,76	0,00%
3)	E513016600	Altri trasferimenti in conto capitale n.a.c. a Aziende ospedaliere e Aziende ospedaliere universitarie integrate con il SSN a titolo di ripiano perdite pregresse del SSR	31.034.432,24	-	31.034.432,24	0,00%
TOTALE			194.262.960,76	352.017,00	193.910.943,76	55085,68%

Con riferimento a ciascun punto, la Regione precisa quanto segue:

- 1) l'importo deriva pressoché interamente dalla contabilità finanziaria e l'incremento è dovuto ad interventi a seguito di calamità naturali;
- 2) l'importo deriva interamente dalla contabilità finanziaria e l'incremento è dovuto al ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi S.S.R.;
- 3) l'importo deriva interamente dalla contabilità finanziaria e l'incremento è dovuto al ripiano di disavanzi sanitari relativi ad esercizi pregressi S.S.R.

Infine, la voce "Imposte", pari a 15.774.624 euro, corrisponde alla quota liquidata dell'IRAP.

4.3 Lo Stato patrimoniale

Lo Stato patrimoniale esprime la consistenza al termine dell'esercizio del patrimonio quale complesso dei beni e dei rapporti giuridici attivi e passivi della Regione. La rappresentazione contabile di tali elementi consente di determinare la consistenza netta della dotazione patrimoniale comprensiva del risultato economico dell'esercizio (art. 63, comma 7, D.Lgs. 118/2011).

Come accennato, con deliberazione n. 1/2019/SS.RR./PARI sul rendiconto 2017, la Sezione accertava che **il processo di ricognizione straordinaria e valorizzazione del patrimonio non era stato completato nonostante il punto 9.2 del principio contabile di cui all'All. 4/3, D.lgs.n. 118/2011, indicasse quale termine il secondo esercizio dall'entrata in vigore della**

contabilità economico-patrimoniale (quindi entro l'esercizio 2017, esclusi gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione).

La Regione, in merito al completamento dell'attività di ricognizione straordinaria del patrimonio e conseguente rideterminazione del valore del patrimonio regionale, ai sensi del punto 9.2, All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, con nota prot. n. 45257 del 19 novembre 2019 dell'Assessorato degli enti locali, finanze e urbanistica, ha comunicato che, in sede di rendicontazione dell'esercizio finanziario 2018, si è provveduto alla valorizzazione di circa 1.487 cespiti (v. *infra*).

Per le categorie di cespiti non ancora rivalutate/contabilizzate, l'Amministrazione regionale rappresenta che, relativamente alle procedure per l'affidamento del servizio di acquisizione di perizie estimative, in alcuni casi si è già affidato l'incarico a professionisti esterni, in altri si è appena conclusa la stipula di Accordi di collaborazione con l'Agenzia delle Entrate/Uffici Provinciali del Territorio; si comunica, inoltre, che è stato avviato l'iter procedimentale per la pubblicazione, sul mercato elettronico SardegnaCAT, ai sensi dell'art. 54 e della lett. b) del comma 2 dell'art. 36 del D.Lgs. 50/2016, di una procedura negoziata per la conclusione di un Accordo Quadro con un unico operatore economico per l'affidamento dei servizi (catastali, certificazioni energetiche, stime, regolarizzazioni urbanistiche, verifica di interesse culturale, tabelle millesimali) relativi agli immobili, di proprietà della Regione Autonoma della Sardegna, ubicati nel territorio della città metropolitana di Cagliari e della Provincia del Sud Sardegna.

A riguardo, la Regione informa, altresì, che è stata avviata una collaborazione con l'Ente Acque della Sardegna (ENAS) per la corretta valorizzazione/contabilizzazione delle opere facenti parte del Sistema Idrico Multisetoriale Regionale (S.I.M.R.), attraverso il reperimento di dati per la ricostruzione del costo di produzione/costruzione e/o comunque afferenti a costi direttamente imputabili alle singole opere secondo i principi contabili dell'OIC 16.

La Regione aggiunge che, in ragione delle risorse disponibili sui pertinenti capitoli di bilancio ed in considerazione del fatto che trattasi di spese imputate al Titolo I (Spese

correnti), “l’effettiva spendita delle stesse spesso mal si concilia con i tempi di avvio e conclusione delle procedure di affidamento dei servizi in parola”.

Tutto ciò considerato, la Sezione non può che ribadire il mancato rispetto del termine previsto dal menzionato principio contabile.

Nel 2018 le risultanze di questo processo sono rappresentate dai seguenti prospetti che riportano le voci dell’attivo e del passivo dello stato patrimoniale al 31/12/2018 con indicazione degli importi anche al 31/12/2017 e delle rispettive variazioni, sia assolute che in termini percentuali, tra i due esercizi.

Tabella 89 - Stato patrimoniale

	ATTIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	A) CREDITI vs.LO STATO ED ALTRE AMM.PUBB. PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE				
	TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)				
	B) IMMOBILIZZAZIONI				
	<i>Immobilizzazioni immateriali</i>				
1	Costi di impianto e di ampliamento	0	0		0
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità	0	0		0
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	17.108.558	15.360.484	11,38%	1.748.074
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile	0	0		0
5	Avviamento	0	0		0
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti	32.033.457	22.644.531	41,46%	9.388.926
9	Altre	2.998.861	3.767.122	-20,39%	-768.261
	Totale immobilizzazioni immateriali	52.140.876	41.772.137	24,82%	10.368.739
	<i>Immobilizzazioni materiali</i>				
1	Beni demaniali	133.275.636	123.692.049	7,75%	9.583.587
1,1	Terreni	5.634.457	5.009.390	12,48%	625.067
1,2	Fabbricati	54.016	31.092	73,73%	22.924
1,3	Infrastrutture	125.577.761	117.333.810	7,03%	8.243.951
1,9	Altri beni demaniali	2.009.402	1.317.757	52,49%	691.645
2	Altre immobilizzazioni materiali	921.439.367	1.438.410.715	-35,94%	-516.971.348
2,1	Terreni	172.705.395	258.517.232	-33,19%	-85.811.837
	di cui in leasing finanziario	0	0		0
2,2	Fabbricati	412.081.182	841.202.023	-51,01%	-429.120.841
	di cui in leasing finanziario	0	0		0
2,3	Impianti e macchinari	200.492	221.669	-9,55%	-21.177
	di cui in leasing finanziario	0	0		0
2,4	Attrezzature industriali e commerciali	1.346.481	1.207.124	11,54%	139.357
2,5	Mezzi di trasporto	5.714.988	6.148.308	-7,05%	-433.320
2,6	Macchine per ufficio e hardware	4.031.268	2.764.070	45,85%	1.267.198

	ATTIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
2,7	Mobili e arredi	1.174.879	906.419	29,62%	268.460
2,8	Infrastrutture	4.317.642	8.028.505	-46,22%	-3.710.863
2,9	Altri beni materiali	319.867.040	319.415.365	0,14%	451.675
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	238.647.773	213.253.163	11,91%	25.394.610
	Totale immobilizzazioni materiali	1.293.362.776	1.775.355.927	-27,15%	-481.993.151
	<i>Immobilizzazioni Finanziarie</i>				
1	Partecipazioni in	1.646.536.452	1.719.426.011	-4,24%	-72.889.559
	imprese controllate	501.854.487	525.918.323	-4,58%	-24.063.836
	imprese partecipate	7.533.570	7.165.447	5,14%	368.123
	altri soggetti	1.137.148.395	1.186.342.241	-4,15%	-49.193.846
2	Crediti verso	39.814.722	64.309.398	-38,09%	-24.494.676
	altre amministrazioni pubbliche	6.000.000	6.000.000	0,00%	0
	imprese controllate	0	0		0
	imprese partecipate	0	0		0
	altri soggetti	33.814.722	58.309.398	-42,01%	-24.494.676
3	Altri titoli	6.000.000	6.000.000	0,00%	0
	Totale immobilizzazioni finanziarie	1.692.351.174	1.789.735.409	-5,44%	-97.384.235
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)	3.037.854.826	3.606.863.473	-15,78%	-569.008.647
	C) ATTIVO CIRCOLANTE				
	<i>Rimanenze</i>	2.772.245	3.046.881	-9,01%	-274.636
	Totale rimanenze	2.772.245	3.046.881	-9,01%	-274.636
	<i>Crediti</i>				
1	Crediti di natura tributaria	448.142.704	523.341.292	-14,37%	-75.198.588
	Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità	106.456.954	0		106.456.954
	Altri crediti da tributi	341.685.750	523.341.292	-34,71%	-181.655.542
	Crediti da Fondi perequativi	0	0		0
2	Crediti per trasferimenti e contributi	1.541.936.972	1.376.377.733	12,03%	165.559.239
	verso amministrazioni pubbliche	1.268.726.549	1.196.675.877	6,02%	72.050.672
	imprese controllate	0	0		0
	imprese partecipate	0	0		0
	verso altri soggetti	273.210.423	179.701.856	52,04%	93.508.567
3	Verso clienti ed utenti	5.424.321	5.134.752	5,64%	289.569
4	Altri Crediti	135.778.413	75.122.854	80,74%	60.655.559
	verso l'erario	25.215.000	0		25.215.000
	per attività svolta per c/terzi	0	8.634	-100,00%	-8.634
	Altri	110.563.413	75.114.220	47,19%	35.449.193
	Totale crediti	2.131.282.410	1.979.976.631	7,64%	151.305.779
	<i>Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi</i>				
1	Partecipazioni	0	0		0
2	Altri titoli	0	0		0
	Totale attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi	0	0		0
	<i>Disponibilità liquide</i>				
1	Conto di tesoreria	379.299.990	487.861.400	-22,25%	-108.561.410

	ATTIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	Istituto tesoriere	379.299.900	487.861.400	-22,25%	-108.561.500
	presso Banca d'Italia	0	0		0
2	Altri depositi bancari e postali	426.565.761	419.826.261	1,61%	6.739.500
3	Denaro e valori in cassa	0	0		0
4	Altri conti presso la tesoreria statale intestati all'ente	0	0		0
	Totale disponibilità liquide	805.865.751	907.687.661	-11,22%	-101.821.910
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)	2.939.920.406	2.890.711.173	1,70%	49.209.233
	D) RATEI E RISCONTI				
1	Ratei attivi	0	0		0
2	Risconti attivi	212.724	213.621	-0,42%	-897
	TOTALE RATEI E RISCONTI (D)	212.724	213.621	-0,42%	-897
	TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C+D)	5.977.987.956	6.497.788.267	-8,00%	-519.800.311

	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	A) PATRIMONIO NETTO				
	Fondo di dotazione	405.326.201	402.261.202	0,76%	3.064.999
	Riserve	1.033.154.353	910.056.916	13,53%	123.097.437
	da risultato economico di esercizi precedenti	354.531.642	267.986.223	32,29%	86.545.419
	da capitale	0	0		0
	da permessi di costruire	0	0		0
	riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali	603.444.114	594.197.840	1,56%	9.246.274
	altre riserve indisponibili	75.178.597	47.872.853	57,04%	27.305.744
	Risultato economico dell'esercizio	494.699.368	136.034.179	263,66%	358.665.189
	TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)	1.933.179.922	1.448.352.297	33,47%	484.827.625
	B) FONDI PER RISCHI ED ONERI				
1	Per trattamento di quiescenza	0	0		0
2	Per imposte	407.244	1.322.911	-69,22%	-915.667
3	Altri	447.643.671	801.123.823	-44,12%	-353.480.152
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)	448.050.915	802.446.734	-44,16%	-354.395.819
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	0	0		0
	TOTALE T.F.R. (C)	0	0		0
	D) DEBITI				
1	Debiti da finanziamento	1.436.721.118	1.341.618.383	7,09%	95.102.735
	prestiti obbligazionari	696.329.680	725.139.173	-3,97%	-28.809.493
	v/ altre amministrazioni pubbliche	202.134.110	208.910.474	-3,24%	-6.776.364
	verso banche e tesoriere	0	0		0
	verso altri finanziatori	538.257.328	407.568.736	32,07%	130.688.592
2	Debiti verso fornitori	38.031.440	46.924.961	-18,95%	-8.893.521
3	Acconti	0	0		0
4	Debiti per trasferimenti e contributi	864.549.191	1.241.189.215	-30,35%	-376.640.024
	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale	0	0		0
	altre amministrazioni pubbliche	716.093.770	1.092.741.049	-34,47%	-376.647.279
	imprese controllate	40.171.712	38.670.589	3,88%	1.501.123

	PASSIVO	2018	2017	Δ%	2018-2017
	imprese partecipate	31.574	3.877.977	-99,19%	-3.846.403
	altri soggetti	108.252.135	105.899.600	2,22%	2.352.535
5	Altri debiti	869.370.717	1.261.219.515	-31,07%	-391.848.798
	Tributari	3.422.097	2.181.750	56,85%	1.240.347
	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale	274.824	7.300.805	-96,24%	-7.025.981
	per attività svolta per c/terzi (2)	0	0		0
	Altri	865.673.796	1.251.736.960	-30,84%	-386.063.164
	TOTALE DEBITI (D)	3.208.672.466	3.890.952.074	-17,54%	-682.279.608
	E) RATEI E RISCOINTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI				
	Ratei passivi	211.464	242.506	-12,80%	-31.042
	Risconti passivi	387.873.189	355.794.656	9,02%	32.078.533
1	Contributi agli investimenti	0	0		0
	da altre amministrazioni pubbliche	0	0		0
	da altri soggetti	0	0		0
2	Concessioni pluriennali	0	0		0
3	Altri risconti passivi	387.873.189	355.794.656	9,02%	32.078.533
	TOTALE RATEI E RISCOINTI (E)	388.084.653	356.037.162	9,00%	32.047.491
	TOTALE DEL PASSIVO (A+B+C+D+E)	5.977.987.956	6.497.788.267	-8,00%	-519.800.311
	CONTI D'ORDINE	2.018	2.017	Δ%	2018-2017
	1) Impegni su esercizi futuri	5.007.621.528	4.831.596.236	3,64%	176.025.292
	2) beni di terzi in uso	1.886.717	2.106.876	-10,45%	-220.159
	3) beni dati in uso a terzi	38.932	0		38.932
	4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche	0	0		0
	5) garanzie prestate a imprese controllate	0	0		0
	6) garanzie prestate a imprese partecipate	0	0		0
	7) garanzie prestate a altre imprese	112.899.808	117.759.431	-4,13%	-4.859.623
	TOTALE CONTI D'ORDINE	5.122.446.985	4.951.462.543	3,45%	170.984.442

Di seguito si esaminano gli elementi patrimoniali dell'attivo e del passivo, considerando che il totale delle attività e delle passività è pari a 5.977.987.956 euro, con una diminuzione dell'8,00% rispetto al 2017.

4.3.1 Immobilizzazioni

Ai sensi del punto 6.1 dell'All. 4/3, del D.Lgs. 118/2011, recante il principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria, gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'ente

vengono iscritti tra le immobilizzazioni a condizione che entro la data del 31 dicembre sia perfezionato l'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

Il totale delle immobilizzazioni, al netto dei relativi fondi di ammortamento, ammonta a 3.037.854.826 euro, **in diminuzione** rispetto al valore del 2017 (3.606.863.473 euro); esse si compongono di immobilizzazioni immateriali per 52.140.876 euro, immobilizzazioni materiali per 1.293.362.776 euro e immobilizzazioni finanziarie per 1.692.351.174 euro.

Le immobilizzazioni immateriali sono iscritte al costo di acquisto o di produzione al netto del fondo di ammortamento; le *“immobilizzazioni immateriali in corso”* sono valutate al costo di produzione, in quanto l'ammortamento non si applica fintanto che i relativi beni non sono utilizzabili.

La nota integrativa specifica che **le aliquote di ammortamento di queste voci sono tutte pari al 20%**, conformemente a quanto stabilito dal punto 4.18, All. 4/3, D.Lgs. 118/2011.

Nel 2018 notiamo un aumento delle immobilizzazioni immateriali, rispetto al 2017, del 24,82% (da 41.772.137 euro a 52.140.876 euro). Tra le voci che risultano movimentate in questo gruppo troviamo i *“Diritti di brevetto e di utilizzazione di opere dell'ingegno”*, costituiti essenzialmente da licenze d'uso e *software*, *“Immobilizzazioni in corso ed acconti”* e il conto *“Altre”* (costituite per lo più da costi per lo sviluppo e da costi per la realizzazione e manutenzione evolutiva di procedure informatiche di proprietà della Regione).

Le immobilizzazioni materiali comprendono la voce *“Beni demaniali”*, tra cui terreni, fabbricati, infrastrutture e altri beni, la voce *“Altre immobilizzazioni materiali”*, che riguarda tutti gli altri beni materiali a durata pluriennale, suddivisi nei vari conti, a disposizione dell'Amministrazione regionale, e la voce *“Immobilizzazioni in corso ed acconti”*.

Le immobilizzazioni materiali sono state iscritte adottando i seguenti criteri.

I beni demaniali (n. 1) sono iscritti al costo di acquisto o di produzione o al valore catastale (in questo caso sono stati applicati i coefficienti riportati nella nota integrativa validi anche per la voce *“altre immobilizzazioni materiali-terreni e fabbricati”*), al netto del fondo di ammortamento (nel caso dei terreni non è stato calcolato il fondo di ammortamento), determinato ai sensi del punto 4.18, All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, in base al quale *“Ai fabbricati*

demanziali si applica il coefficiente del 2%, agli altri beni demanziali si applica il coefficiente del 3%. Alle infrastrutture demanziali e non demanziali si applica il coefficiente del 3%”.

Nella nota integrativa si specifica, come anche nel 2017, che i beni del demanio idrico naturale o necessario “(fiumi, torrenti, rii, laghi, stagni e opere/serbatoi di proprietà pubblica, canali pubblici ed alvei dei canali maestri per la condotta delle acque) contemplati dall’art. 18 del testo unico delle Leggi sul nuovo catasto, sono generalmente iscritti in catasto nella partita speciale “Acque esenti da estimo” e risultano privi di identificativo particellare; ragione per cui gli stessi sono stati valorizzati ad Euro 0,01.

Per quanto afferisce invece alle opere del Sistema Idrico Multisetoriale Regionale non disponendo, allo stato, né del costo storico né di un valore catastale (in quanto buona parte delle opere non risultano accatastate) si è proceduto alla creazione anagrafica dei cespiti, valorizzando sia il bene sia il relativo fondo con l’importo simbolico di 0,01”.

Per quanto riguarda la voce “Altre immobilizzazioni materiali” (n. 2), all’interno vi sono i conti “Terreni” (n. 2.1) e “Fabbricati” (n. 2.2), che sono iscritti al costo d’acquisto o di produzione o al valore catastale, al netto del fondo di ammortamento nel caso dei fabbricati, relativamente a quelli già in essere all’1.1.2016, e al costo di acquisto o di produzione, al netto del fondo di ammortamento, relativamente a quelli acquistati successivamente.

In termini generali, nei casi in cui non sia stato possibile individuare il costo storico effettivo è stato applicato il metodo del valore catastale.

Si segnala la rilevante diminuzione dei valori dei terreni, passati da 258.517.232 euro a 172.705.395 euro (- 85.811.837 euro) e la diminuzione ancor più consistente dei fabbricati passati da 841.202.023 euro a 412.081.182 euro (- 429.120.841 euro).

La Regione, con la menzionata nota n. 45257 del 19 novembre 2019, ha dichiarato che la stessa è riconducibile, prevalentemente, alla necessità di rivalutare quelle immobilizzazioni materiali c.d. “graffate” (fabbricati e, di riflesso, le relative aree di sedime inserite nello stato patrimoniale con classe cespiti dei terreni), con ciò ripetendo un’operazione già avviata in sede di rendiconto 2017, per le quali, sulla base di una non univoca interpretazione delle visure catastali, l’unica rendita presente era stata presa a base del calcolo per la valorizzazione di ogni singolo cespite graffato, determinando, per l’effetto, una significativa sovrastima dei precitati cespiti con conseguente sopravvalutazione del patrimonio netto.

I restanti conti della voce “*Altre immobilizzazioni materiali*” (da n. 2.3 a n. 2.9) sono stati iscritti in base al costo di acquisto o di produzione, al netto del fondo di ammortamento.

I beni mobili di valore culturale, storico ed artistico acquisiti mediante compravendita, invece, sono valutati al costo di acquisto poiché non sono soggetti ad ammortamento, in quanto il loro valore non si svaluta nel corso del tempo.

In generale, la stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, *etc.*), conformemente ai principi contabili (punto 6.1.2, All. 4/3, D.Lgs. 118/2011).

Infine, le “*Immobilizzazioni materiali in corso*” (n. 3) sono valutate al costo storico, in quanto l’ammortamento non si applica fintanto che i relativi beni non siano utilizzabili.

Per calcolare gli ammortamenti sono state utilizzate le aliquote previste dal principio contabile applicato 4/3, integrate con altre aliquote non previste dal principio, nei casi in cui si è reputato di dover allineare le aliquote di ammortamento con la stima di vita utile di specifici beni (facoltà consentita, *cf.* punto 4.18, All. 4/3, D.Lgs. 118/2011).

Nella nota integrativa è riportato che nel 2018, per quanto attiene alle rivalutazioni di immobilizzazioni materiali ai sensi del punto 6.1.2 del principio contabile applicato 4/3 e alle contrapposte svalutazioni, sono state affrontate nel corso dell’esercizio alcune criticità, di seguito riportate.

In relazione agli immobili c.d. graffati (inseriti in catasto come facenti parte di un’unica entità), seguendo la prassi contabile più corretta in virtù della quale, all’interno del sistema SAP, i cespiti sono inseriti singolarmente, soprattutto quando gli stessi sono iscritti in pubblici registri, si è provveduto a scomporre ad unità i beni attualmente inseriti graffati e alle relative operazioni di aggiornamento dei valori immobilizzati.

In relazione alla valorizzazione di diverse tipologie di immobili (n. 1.487 cespiti), per i quali, in sede di redazione dei primi due anni dello stato patrimoniale, non disponendo allora del costo di acquisizione o di costruzione (se realizzato in economia), né del valore catastale, oltretutto di apposita relazione di stima, si era optato per una valorizzazione in via prudenziale pari a 0,01 euro, la Regione, come confermato anche con nota prot. n. 45257 del

19 novembre 2019 dell'Assessorato degli enti locali, finanze e urbanistica, ha utilizzato per le sotto elencate tipologie di beni (terreni), per le quali *“la realizzazione di una perizia di stima da parte dei tecnici degli uffici o l'affidamento all'esterno del servizio peritale presentano rilevanti profili di anti economicità”*, un criterio fondato sui Valori agricoli medi (VAM) - acquisiti dalle delibere delle Commissioni Esproprio Provinciali (CPE) - nell'ambito delle singole regioni agrarie, con riferimento ai valori dei terreni considerati liberi da vincoli di contratti agrari, secondo i tipi di coltura effettivamente praticati, e rilevati nell'anno solare precedente, che, per la Sardegna, risultano aggiornati a livello provinciale alle seguenti annualità: Provincia di Cagliari 2007, Provincia di Nuoro 2011, Provincia di Sassari 2007, Provincia di Oristano 2006. Sono stati presi a riferimento i VAM previsti per la tipologia *“incolto e produttivo”* e relativi alla regione agraria su cui ricadono gli immobili oggetto di valutazione, rivalutati secondo l'indice ISTAT e successivamente decurtati del 30%.

Trattasi, nello specifico, delle tipologie (terreni) elencate nella tabella successiva:

Tabella 90 - Tipologia di terreni valutati in base al valore agricolo medio

<i>Tipologia di immobile</i>	<i>Descrizione tipologia</i>
Ferrovie SP (terreni)	immobili di recente acquisiti a titolo gratuito al patrimonio regionale, a norma del D.lgs. 46/2008 e ai sensi dell'art. 14 dello Statuto, per i quali non si dispone del costo d'acquisto e dalle cui visure catastali non emerge alcun elemento utile ai fini dell'applicazione del metodo del valore catastale
Terreni ex FdS	
Incolto sterile	terreni che non possono, per le loro caratteristiche fisiche e di ubicazione, essere adibiti ad alcuna utilizzazione agricola

Tale valutazione **non appare perfettamente coerente con il principio di cui all'OIC 16** il quale dispone che *“Le immobilizzazioni materiali acquisite a titolo gratuito sono iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione, a cui vanno aggiunti i costi sostenuti e/o da sostenere affinché le stesse possano essere durevolmente ed utilmente inserite nel processo produttivo. In ogni caso, il valore contabile dell'immobilizzazione non può superare il valore recuperabile. Il valore così determinato è rilevato a conto economico in contropartita alla voce A5 “Altri ricavi e proventi” (punto 47).*

Analizzando il totale delle immobilizzazioni materiali, esso è diminuito del 27,15% rispetto al 2017 (da 1.775.355.927 euro a 1.293.362.776 euro).

Si riporta la tavola, presente nella nota integrativa, contenente le variazioni subite dalle immobilizzazioni materiali nel corso dell'esercizio 2018.

Tabella 91 - Movimentazione delle immobilizzazioni materiali

Voci	Costo Storico 31/12/2017	Incrementi	Decrementi	Costo Storico 31/12/2018	Fondo Amm.to 31/12/2017	Quota Amm.to 2018	Decrementi F.do amm.to	Fondo Amm.to 31/12/2018	VNC 31/12/2017	VNC 31/12/2018
1 Beni demaniali										
1.1 Terreni	5.009.390	628.153	3.086	5.634.457	0	0	0	0	5.009.390	5.634.457
1.2 Fabbricati	32.628	24.642	0	57.270	1.536	1.718	0	3.254	31.092	54.016
1.3 Infrastrutture	207.865.136	14.926.132	0	222.791.268	90.531.325	6.682.182	0	97.213.507	117.333.810	125.577.761
1.9 Altri beni demaniali	1.387.086	732.074		2.119.160	69.330	68.663	28.235	109.758	1.317.757	2.009.402
II Beni demaniali	214.294.240	16.311.001	3.086	230.602.155	90.602.191	6.752.563	28.235	97.326.519	123.692.049	133.275.636
2 Altre immobilizzazioni materiali										
2.1 Terreni	258.517.232	-82.092.757	3.719.080	172.705.395	0	0	0	0	258.517.232	172.705.395
a di cui in leasing finanziario	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.2 Fabbricati	1.153.990.309	0	512.424.447	641.565.862	312.788.286	11.527.862	94.831.469	229.484.679	841.202.023	412.081.183
a di cui in leasing finanziario	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.3 Impianti e macchinari	373.310	4.552	0	377.862	151.640	25.730	0	177.370	221.669	200.492
a di cui in leasing finanziario	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.4 Attrezzature	4.492.006	261.091	0	4.753.097	3.284.883	121.733	0	3.406.616	1.207.124	1.346.481
a di cui in leasing finanziario	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.5 Mezzi di trasporto	43.299.542	2.538.939	1.236.123	44.602.358	37.151.234	2.972.159	1.236.023	38.887.370	6.148.308	5.714.988
a di cui in leasing finanziario	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.6 Macchine per ufficio e hardware	13.485.877	3.220.097	97.467	16.608.507	10.721.808	1.952.898	97.467	12.577.239	2.764.070	4.031.268
2.7 Mobili e arredi	21.373.060	515.307	40.738	21.847.629	20.466.640	246.375	40.265	20.672.750	906.419	1.174.879
2.8 Infrastrutture	15.389.346	153.150	10.392	15.532.104	7.360.842	3.853.621	0	11.214.463	8.028.505	4.317.641
2.9 Diritti reali di godimento	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.99 Altri beni materiali	325.056.354	852.239	0	325.908.593	5.640.990	400.563	0	6.041.553	319.415.365	319.867.040
3 Immobilizzaz...in corso ed acconti	213.253.165	25.394.608	0	238.647.773	0	0	0	0	213.253.163	238.647.773
III Altre immobilizzazioni materiali	2.049.230.201	-49.152.774	517.528.247	1.482.549.180	397.566.323	21.100.941	96.205.224	322.462.040	1.651.663.878	1.160.087.140
II+III Totale immobilizzazioni materiali	2.263.524.441	-32.841.773	517.531.333	1.713.151.335	488.168.514	27.853.504	96.233.459	419.788.559	1.775.355.927	1.293.362.776

Fonte: Rendiconto della Regione per l'anno 2018 - Allegato 3, Bilancio d'esercizio - Nota integrativa

Sempre nella nota integrativa, si dà conto che le variazioni di valore delle immobilizzazioni materiali (oltre alle riferite valorizzazioni di alcune tipologie di beni a 0,01) sono dovute anche a:

- acquisizioni di beni provenienti dal patrimonio non funzionale dell'ex Agenzia Laore Sardegna *“a completamento delle procedure di verifica e convalida e conseguente trascrizione degli stessi presso le competenti Conservatorie dei RR.II. in attuazione dell'art. 39”* della L.R. 7/2005, ai sensi del quale al fine di *“garantire un efficace utilizzo dello strumento patrimoniale nella gestione delle entrate e delle spese regionali, l'Amministrazione regionale è autorizzata ad attuare programmi di dismissione del patrimonio immobiliare disponibile anche attraverso operazioni di cartolarizzazione dei proventi derivanti dalle dismissioni medesime, ai sensi delle vigenti norme statali in materia”* (comma 1) e *“in funzione sia del riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare che della formulazione del conto del patrimonio, la Regione autonoma della Sardegna succede nei beni e nei diritti del patrimonio immobiliare degli enti, istituti, società ed aziende regionali”* di cui all'art. 69¹²¹ della L.R. 31/1998;
- acquisizioni al patrimonio regionale di beni ex ESAF a seguito di attività di aggiornamento catastale;
- acquisizioni al patrimonio regionale di beni ex FdS;
- acquisizioni al patrimonio regionale di beni a seguito di frazionamenti e regolarizzazioni catastali correlate a procedure di alienazione di cespiti agli enti locali a prezzo simbolico ai sensi della L.R. 35/1995;
- acquisizioni di beni dichiarati non funzionali all'esercizio delle proprie attività da parte dell'Agenzia AGRIS Sardegna;
- alienazione di beni immobili agli enti locali e, a titolo oneroso, a privati, in attuazione di specifiche disposizioni dettate dalla Giunta regionale;
- alienazione di beni provenienti dal patrimonio di LAORE Sardegna non funzionali all'attività dell'ex Agenzia, secondo il disposto delle DD.GG.RR. n. 33/23 del 10 giugno 2008 e n. 72/8 del 19 dicembre 2008, per i quali si riferisce, sempre nella nota integrativa, essere

¹²¹ Gli enti contemplati da tale articolo sono i seguenti: Ente per lo sviluppo in agricoltura (E.R.S.A.T. Sardegna), Ente sardo acquedotti e fognature (E.S.A.F.), Ente sardo industrie turistiche (E.S.I.T.), Istituto sardo organizzazione lavoro artigiano (I.S.O.L.A.), Istituto superiore regionale etnografico (I.S.R.E.), Ente delle risorse idriche della Sardegna (E.R.I.S.), Enti regionali per il diritto allo studio universitario (E.R.S.U.), Enti provinciali per il turismo (E.P.T.), Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo (A.A.S.T.), Istituti autonomi case popolari (I.A.C.P.).

stata conferita procura speciale a vendere alla medesima Agenzia la quale avrebbe incassato, in relazione agli atti di trasferimento della proprietà stipulati nel 2018, la quota del 30% mentre il restante 70% sarebbe confluito nei pertinenti capitoli del bilancio regionale attribuiti ai C.d.R. territorialmente competenti.

Per ciò che riguarda le immobilizzazioni finanziarie, si ricorda che vi sono ricomprese le quote di partecipazione, azionarie e non azionarie, in società controllate e partecipate, fondazioni, enti e agenzie regionali, nelle quali la Regione ha una partecipazione diretta al capitale sociale o al fondo di dotazione, oltre a crediti immobilizzati e altri titoli (*“Partecipazioni”*, *“Crediti”* immobilizzati o di finanziamento e *“Altri titoli”*).

Le immobilizzazioni finanziarie totali ammontano a 1.692.351.174 euro, con una diminuzione del 5,44% rispetto all'anno precedente e sono iscritte in bilancio secondo il criterio del patrimonio netto (punti 4.19 e 6.1.3, principio contabile di cui all'All. 4/3, D.Lgs. 118/2011).

Per quanto riguarda le partecipazioni, si ricorda che in base al Titolo II del D.Lgs. 118/2011, che ha specificamente disciplinato la contabilità delle aziende del S.S.R. e ha previsto il consolidamento dei bilanci in via separata rispetto all'amministrazione regionale, dette aziende non rilevano ai fini della valutazione dell'attivo patrimoniale della Regione, mentre le relative perdite, che la Regione è tenuta a ripianare, si riflettono sulla valutazione del passivo patrimoniale di quest'ultima (Fondo rischi ed oneri).

Si ricorda anche che tra le immobilizzazioni finanziarie non è compreso il bilancio del Consiglio regionale, nei cui confronti si procede al consolidamento del bilancio ai sensi degli artt. 11, comma 8 e 67, comma 3, del D.Lgs. 118/2011.

Le partecipazioni, come chiarito nella nota integrativa, sono state iscritte ad un valore pari alla quota di patrimonio netto corrispondente alla quota di capitale di proprietà della Regione, conformemente a quanto prescritto dal punto 6.1.3. del principio contabile di cui all'All. 4/3, D.Lgs. 118/2011.

Nella nota integrativa si specifica che tale valorizzazione tiene conto anche di eventuali contributi in conto capitale finalizzati al rafforzamento della struttura e dotazione patrimoniale del soggetto partecipato iscritti in specifiche riserve del patrimonio netto.

Gli incrementi di valore per utili conseguiti e decrementi di valore per perdite sofferte nel corso del 2018 sono stati portati a diretta rettifica del valore della partecipazione e ricondotti a specifiche voci del conto economico, ad eccezione delle perdite per le quali era stata istituita un'apposita riserva indisponibile nell'esercizio precedente, ai sensi del principio contabile di cui al punto 6.1.3., All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, il quale afferma che *“l'utile o la perdita d'esercizio della partecipata, debitamente rettificato, per la quota di pertinenza, è portato al conto economico, ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione azionaria”*.

Nel caso di società o enti con bilanci 2018 non ancora approvati è stato utilizzato il preconsuntivo, ovvero il bilancio dell'esercizio precedente come previsto dai principi contabili aggiornati al 2018.

Si ricorda che il principio contabile di cui al punto 6.1.3., All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, impone che *“Ai fini della redazione del proprio rendiconto, gli enti devono esercitare tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie società controllate al fine di acquisire lo schema di bilancio di esercizio o di rendiconto predisposto ai fini dell'approvazione, necessario per l'adozione del metodo del patrimonio netto. Nei confronti di società partecipate anche da altre amministrazioni pubbliche, è necessario esercitare le medesime iniziative e pressioni unitamente alle altre amministrazioni pubbliche partecipanti.”*.

Nel rispetto del principio contabile applicato, inoltre, **in caso di soggetti con patrimonio netto negativo la partecipazione è azzerata, con iscrizione, per fronteggiare il rischio di copertura del deficit, in applicazione del principio della prudenza, di un accantonamento ai fondi per rischi ed oneri per la quota di competenza della Regione.**

Le Partecipazioni sono suddivise in: a) imprese controllate (ai sensi dell'art. 11-*quater*¹²² del D.Lgs. 118/2011), b) imprese partecipate, c) altri soggetti, come da tabelle che seguono, riportate dalla nota integrativa.

Tabella 92 – Imprese controllate

N.	IMPRESE CONTROLLATE	Capitale 31.12.2018	% Ras 31.12. 2018	Patrim. Netto 2017 (totale)	Risultato d'esercizio 2017 (tot.)	Bil.- Precons	Criterio valutaz PN - Costo	Valore 31/12/18
1	Abbanoa Spa	281.275.415	70,94	391.382.083	0	B/17	PN	277.646.450
2	Arst Spa	819.000	100,00	19.624.420	23.387	P/18	PN	19.624.420
3	Bic Sardegna Spa in Liquidazione	720.265	100,00	832.079	0	B/17	PN	832.079
4	Carbosulcis Spa	15.000.000	100,00	55.194.179	-7.613.350	B/18	PN	55.194.183
5	Fase1 Srl in Liquidazione	120.000	100,00	-769.532	-53.562	P/18	PN	0
6	Fluorite di Silius Spa in Liquidazione	2.000.000	100,00	2.143.504	3.611	P/18	PN	2.143.504
7	Hydrocontrol Srl in Liquidaz.cess.18	1.469.855	100,00	0	0	--	PN	0
8	Igea Spa	4.100.000	100,00	10.571.271	899.627	B/18	PN	10.571.270
9	Insar Spa	15.889.306	55,39	14.583.684	24.330	B/18	PN	8.077.904
10	Nuova Min.Silius Spa C.Prev.cess.18	10.330.000	100,00	0	0	--	PN	0
11	Opere e infrastr della Sardegna srl	200.000	100,00	200.000	0	B/18	PN	200.000
12	Progemisa Spa in Liquidazione	5.160.000	100,00	885.326	133.744	B/18	PN	885.326
13	Sardegna It Srl	100.000	100,00	1.888.905	138.250	B/18	PN	1.888.902
14	Saremar Spa in Concordato Prev.	2.033.320	100,00	-2.062.438		B/15	---	0
15	Sarind Srl in Liquidazione	100.000	100,00	60.394	15.017.901	B/18	PN	60.396
16	Sfirs Spa	125.241.120	100,00	124.015.953	0	B/17	PN	124.015.953
17	Sotacarbo Spa	2.322.000	50,00	1.428.200	0	B/17	PN	714.100
	Totale società controllate	466.880.281		619.978.028	21.461.864			501.854.487

Si deve segnalare che tra i soggetti valutati sulla base del bilancio di esercizio 2017 risultano anche Abbanoa s.p.a. e SFIRS s.p.a..

Tra le società controllate, come si evince dalla tabella di cui sopra, al valore di zero euro figurano:

¹²² In base a tale articolo, relativo all'elaborazione del bilancio consolidato, si definisce controllata la società nella quale l'ente ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria oppure ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole, con la precisazione che i contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

- società che presentano un *deficit* patrimoniale al 31.12.2018: Fase1 s.r.l. in liquidazione, e Saremar s.p.a. in concordato preventivo. Dalla nota integrativa si apprende che quest'ultima non presenta bilanci per via della procedura concorsuale in atto; è stato quindi considerato l'ultimo bilancio disponibile.

In relazione ai *deficit* rilevati, in applicazione del principio della prudenza, è stato effettuato un accantonamento al Fondo per rischi ed oneri (v. *infra*);

- le società Hydrocontrol s.r.l. in liquidazione e Nuova mineraria Silius s.p.a. in concordato preventivo, sono cessate nel 2018 e vengono riportate nella tabella delle imprese controllate per completezza, in quanto erano ancora in patrimonio all'1.01.2018.

Alla voce "Imprese partecipate" sono riportate le società direttamente partecipate dalla stessa Regione non comprese tra le società controllate, come di seguito riepilogate.

Tabella 93 – Imprese partecipate

N.	IMPRESE PARTECIPATE	Capitale 31.12.2018	% Ras 31.12. 2018	Patrim. Netto 2017 (totale)	Risultato d'esercizio 2017 (tot.)	Bil.- Precons	Criterio valutaz PN - Costo	Valore 31/12/18
18	Geasar Spa	12.912.000	1,59	66.982.958	15.727.787	B/18	PN	1.065.029
19	Janna Scarl	13.717.365	49,00	8.247.971	-2.522.922	P/18	PN	4.041.505
20	Sogaer Spa	13.000.000	0,72	30.343.597	3.751.935	P/18	PN	218.474
21	Sogeaal Spa	7.754.000	23,06	9.577.458	953.228	B/18	PN	2.208.561
	Totale società partecipate	47.383.365		115.151.984	17.910.028			7.533.570

Tra le "Partecipazioni in altri soggetti", oltre alle fondazioni e agli organismi consortili, figurano gli enti e le agenzie regionali oggetto di ricognizione dell'art. 7, L.R. 40/2018¹²³.

Si nota al riguardo come tutti i dati di tali partecipazioni siano fondati sui bilanci 2017, tranne 2 preconsuntivi 2018 e solo 3 bilanci 2018 approvati.

¹²³ Agenzia "Sardegna ricerche", Agenzia sarda delle entrate (ASE), Agenzia forestale regionale per lo sviluppo del territorio e l'ambiente della Sardegna (FoReSTAS), Conservatoria delle coste della Sardegna, Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente in Sardegna (ARPAS) Agricoltura e riforma agropastorale, Agenzia regionale sarda per la gestione e l'erogazione degli aiuti in agricoltura (ARGEA Sardegna), Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS Sardegna), Agenzia per l'attuazione dei programmi regionali in campo agricolo e per lo sviluppo rurale (LAORE Sardegna), Ente acque Sardegna (ENAS), Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA), Agenzia sarda per le politiche attive del lavoro (ASPAL), Enti regionali per il diritto allo studio universitario (ERSU), Istituto superiore regionale etnografico (ISRE).

Tabella 94 - Altri soggetti

N.	ALTRI SOGGETTI	Capitale 31.12.2018	% Ras 31.12. 2018	Patrim. Netto 2017 (totale)	Risultato d'esercizio 2017 (tot.)	Bil- Precons	Criterio valutaz PN - Costo	Valore 31/12/18
22	Agrosarda Scarl in Liquidazione	103.288	6,00			B/04	C	0
23	Consorzio 3C Scrl Liq.ne coatta amm.		100,00			B/00	C	0
24	Fond.ne Sardegna film commiss.	85.000	100,00	543.515	0	B/17	PN	543.515
25	Fond.ne Teatro lirico di Cagliari	10.205.656	19,75	14.775.200	1.746.156	B/18	PN	2.918.106
26	Agris	34.245.170	100,00	33.280.468	0	B/17	PN	33.280.468
27	Area	732.958.635	100,00	755.026.213	0	B/17	PN	755.026.213
28	Argea	18.243.545	100,00	23.551.324	0	B/17	PN	23.551.324
29	Arpas	32.414.947	100,00	27.378.591	0	B/17	PN	27.378.591
30	Ase	0	100,00	431.027	431.027	B/18	PN	431.027
31	Aspal	5.124.582	100,00	59.987.984	0	B/17	PN	59.987.984
32	Conservatoria delle coste	5.197.434	100,00	5.142.362	0	B/17	PN	5.142.362
33	Enas	6.581.542	100,00	4.154.616	0	B/17	PN	4.154.616
34	Ersu Cagliari	48.775.344	100,00	72.498.496	1.075.028	P/18	PN	72.498.496
35	Ersu Sassari	29.213.436	100,00	27.648.572	-3.470.274	B/18	PN	27.648.571
36	Forestas	70.197.528	100,00	51.244.295	0	B/17	PN	51.244.295
37	Isre	3.481.956	100,00	11.706.110	819.704	P/18	PN	11.706.109
38	Laore	41.542.028	100,00	52.380.973	0	B/17	PN	52.380.973
39	Sardegna ricerche	7.026.959	100,00	9.255.746	0	B/17	PN	9.255.746
	Totale altri soggetti	1.045.397.050		1.149.005.492	601.641			1.137.148.395
	TOTALE PARTECIPAZIONI	1.559.660.696		1.884.135.504	-2.950.195			1.646.536.452

A valore zero si riportano la Agrosarda s.c.r.l. in liquidazione e il Consorzio 3C s.c.r.l. in liquidazione coatta amministrativa, organismi pervenuti al patrimonio regionale nel 2016 attraverso la medesima operazione di cessazione della Sipas s.p.a. In entrambi i casi le società non producono bilanci a causa della procedura concorsuale in atto, pertanto è stato considerato l'ultimo bilancio disponibile e sono state valutate a zero euro le partecipazioni per via del loro *deficit* patrimoniale.

Con nota n. 25741 del 19 novembre 2019 della DG Presidenza, che allega anche i dati trasmessi dall'Assessorato dell'Industria per le partecipazioni ad esso facenti capo, si comunica che la Agrosarda s.c.r.l. ha depositato il bilancio finale di liquidazione il 12 febbraio 2019 e, in data 9 agosto 2019, è stata comunicata la cancellazione della Società.

Occorre ricordare, ad ogni modo, in merito alle ordinarie procedure di liquidazione, che, ai sensi dell'art. 2490 c.c., i liquidatori devono redigere il bilancio e presentarlo, alle scadenze previste per il bilancio di esercizio della società; nella relazione i liquidatori devono

illustrare l'andamento, le prospettive, anche temporali, della liquidazione, ed i principi e criteri adottati per realizzarla mentre nella nota integrativa occorre indicare e motivare i criteri di valutazione adottati. Tra l'altro, il medesimo articolo prevede che quando sia prevista una continuazione, anche parziale, dell'attività di impresa, le relative poste di bilancio devono avere una indicazione separata e la relazione deve indicare le ragioni e le prospettive della continuazione mentre la nota integrativa deve indicare e motivare i criteri di valutazione adottati.

Si prevede, infine, che qualora per oltre tre anni consecutivi non venga depositato il bilancio di cui al presente articolo, la società è cancellata d'ufficio dal registro delle imprese con gli effetti previsti dall'art. 2495 c.c.

Di seguito, si riportano le seguenti tabelle esplicative:

- Movimentazioni delle immobilizzazioni finanziarie;
- Fondo rischi e oneri per *deficit* patrimoniale;
- Riserva indisponibile per utili di esercizio del 2017 delle partecipate e utilizzi per perdite del 2018;
- Riserva indisponibile per enti senza valore di liquidazione in caso di scioglimento.

Tabella 95 - Movimentazione delle immobilizzazioni finanziarie

N.	IMPRESE CONTROLLATE	% Ras 31.12. 2018	Valore 31/12/17	Vari- az. Capitale	Vari- az. Adeguam. valore 1.1.2018	Incrementi valore per utile	Altri Incrementi valore	Incrementi totali	Decrem. valore per perdite	Altri decrem. valore	Decrem. totali	Valore 31/12/18
1	Abbanoa Spa	70,94	279.996.285		-2.349.835			0			0	277.646.450
2	Arst Spa	100,00	19.601.033		0	23.387		23.387			0	19.624.420
3	Bic Sardegna Spa in Liquidaz.	100,00	832.079		0			0			0	832.079
4	Carbosulcis Spa	100,00	62.807.533		0			0	-7.613.350		-7.613.350	55.194.183
5	Fase1 Srl in Liquidazione	100,00	0		0			0			0	0
6	Fluorite di Silius Spa in Liquidaz.	100,00	2.170.827		-30.934	3.611		3.611			0	2.143.504
7	Hydrocontrol Srl in Liquidaz.cess.18	100,00	251.673		0			0		-251.673	-251.673	0
8	Igea Spa	100,00	9.671.643		0	899.627		899.627			0	10.571.270
9	Insar Spa	55,39	8.064.898		- 471	13.477		13.477			0	8.077.904
10	Nuova Min.Silius Spa C.Prev.cess.18	100,00	0		0			0			0	0
11	Opere e infrastr della Sardegna srl	100,00	0	200.000	0			0			0	200.000
12	Progemisa Spa in Liquidazione	100,00	751.582		0	133.744		133.744			0	885.326
13	Sardegna It Srl	100,00	1.750.652		0	138.250		138.250			0	1.888.902
14	Saremar Spa in Concordato Prev.	100,00	0		0			0			0	0
15	Sarind Srl in Liquidazione	100,00	14.949.311		128.986			0	- 15.017.901		-15.017.901	60.396
16	Sfirs Spa	100,00	124.015.953		0			0			0	124.015.953
17	Sotacarbo Spa	50,00	1.054.854		- 340.754			0			0	714.100
	Totale società controllate		525.918.323	200.000	-2.593.008	1.212.096	0	1.212.096	- 22.631.251	-251.673	-22.882.924	501.854.487

N.	IMPRESE PARTECIPATE	% Ras 31.12. 2018	Valore 31/12/17	Variaz. Capitale	Variaz. Adegua- mento valore 1.1.2018	Incrementi valore per utile	Altri Incrementi valore	Incrementi totali	Decrem. valore per perdite	Altri decrem. valore	Decrem. totali	Valore 31/12/18
18	Geasar Spa	1,59	973.957		0	250.072		250.072		-159.000	-159.000	1.065.029
19	Janna Scarl	49,00	4.011.282		0		1.266.455	1.266.455	-1.236.232		-1.236.232	4.041.505
20	Sogaer Spa	0,72	191.460		0	27.014		27.014			0	218.474
21	Sogeaal Spa	23,06	1.988.747		0	219.814		219.814			0	2.208.561
	<i>Totale società partecipate</i>		7.165.447	0	0	496.900	1.266.455	1.763.355	-1.236.232	-159.000	-1.395.232	7.533.570

N.	ALTRI SOGGETTI	% Ras 31.12. 2018	Valore 31/12/17	Variatz. Capitale	Variatz. Adeguam. valore 1.1.2018	Incrementi valore per utile	Altri Incrementi valore	Incrementi totali	Decrem. valore per perdite	Altri decrem. valore	Decrem. totali	Valore 31/12/18
22	Agrosarda Scarl in Liquidazione	6,00	0					0			0	0
23	Consorzio 3C Scrl Liq.coatta amm.	100,00	0					0			0	0
24	Fond.ne Sardegna film commiss.	100,00	543.515					0			0	543.515
25	Fond.ne Teatro lirico di Cagliari	19,75	2.573.240		0	344.866		344.866			0	2.918.106
26	Agris	100,00	31.807.204		1.473.264			0			0	33.280.468
27	Area	100,00	809.821.416		-54.795.203			0			0	755.026.213
28	Argea	100,00	22.260.800		1.290.524			0			0	23.551.324
29	Arpas	100,00	28.198.166		-819.575			0			0	27.378.591
30	Ase	100,00	0			431.027		431.027			0	431.027
31	Aspal	100,00	61.950.456		-1.962.472			0			0	59.987.984
32	Conservatoria delle coste	100,00	5.142.362					0			0	5.142.362
33	Enas	100,00	4.297.655		-143.039			0			0	4.154.616
34	Ersu Cagliari	100,00	71.423.468		0	1.075.028		1.075.028			0	72.498.496
35	Ersu Sassari	100,00	31.108.831		10.014			0	-3.470.274		-3.470.274	27.648.571
36	Forestas	100,00	59.776.292		-8.531.997			0			0	51.244.295
37	Isre	100,00	11.177.500		-291.095	819.704		819.704			0	11.706.109
38	Laore	100,00	38.304.411		14.076.562			0			0	52.380.973
39	Sardegna ricerche	100,00	7.956.926		1.298.820			0			0	9.255.746
	<i>Totale altri soggetti</i>		1.186.342.242	0	-48.394.197	2.670.625	0	2.670.625	-3.470.274	0	-3.470.274	1.137.148.395
	TOTALE PARTECIPAZIONI		1.719.426.011	200.000	-50.987.205	4.379.621	1.266.455	5.646.076	-27.337.757	-410.673	-27.748.430	1.646.536.452

Tabella 96 - Fondo rischi e oneri per deficit patrimoniale

N.	IMPRESE CONTROLLATE	% Ras 31.12. 2018	Patrim. Netto 2017 (totale)	Bil.- Precons	Criterio valutaz PN - Costo	Deficit 2017 (totale)	Deficit 2018 (totale)	Fondo rischi 31/12/2017 (quota Ras)	Utilizzo Fondo rischi	Acc.to a Fondo rischi	Fondo rischi 31/12/2018 (quota Ras)
1	Abbanoa Spa	70,94	391.382.083	B/17	PN			0	0	0	0
2	Arst Spa	100,00	19.624.420	P/18	PN			0	0	0	0
3	Bic Sardegna Spa in Liquidazione	100,00	832.079	B/17	PN			0	0	0	0
4	Carbosulcis Spa	100,00	55.194.179	B/18	PN			0	0	0	0
5	Fase1 Srl in Liquidazione	100,00	-769.532	P/18	PN	-715.970	-769.532	-715.970	0	-53.562	-769.532
6	Fluorite di Silius Spa in Liquidazione	100,00	2.143.504	P/18	PN			0	0	0	0
7	Hydrocontrol Srl in Liquidaz.cess.18	100,00	0	--	PN			0	0	0	0
8	Igea Spa	100,00	10.571.271	B/18	PN			0	0	0	0
9	Insar Spa	55,39	14.583.684	B/18	PN			0	0	0	0
10	Nuova Min.Silius Spa C.Prev.cess.18	100,00	0	--	PN	-218.692.583		-819.101	819.101	0	0
11	Opere e infrastr della Sardegna srl	100,00	200.000	B/18	PN			0	0	0	0
12	Progemisa Spa in Liquidazione	100,00	885.326	B/18	PN			0	0	0	0
13	Sardegna It Srl	100,00	1.888.905	B/18	PN			0	0	0	0
14	Saremar Spa in Concordato Prev.	100,00	-2.062.438	B/15	---	-2.062.438	-2.062.438	-2.062.438	0	0	-2.062.438
15	Sarind Srl in Liquidazione	100,00	60.394	B/18	PN			0	0	0	0
16	Sfirs Spa	100,00	124.015.953	B/17	PN			0	0	0	0
17	Sotacarbo Spa	50,00	1.428.200	B/17	PN			0	0	0	0
	Totale società controllate		619.978.028			-221.470.991	-2.831.970	-3.597.509	819.101	-53.562	-2.831.970

N.	IMPRESE PARTECIPATE	% Ras 31.12. 2018	Patrim. Netto 2017 (totale)	Bil.- Precons	Criterio valutaz PN - Costo	Deficit 2017 (totale)	Deficit 2018 (totale)	Fondo rischi	Utilizzo	Acc.to a	Fondo rischi
								31/12/2017 (quota Ras)	Fondo rischi	Fondo rischi	31/12/2018 (quota Ras)
18	Geasar Spa	1,59	66.982.958	B/18	PN			0	0	0	0
19	Janna Scarl	49	8.247.971	P/18	PN			0	0	0	0
20	Sogaer Spa	0,72	30.343.597	P/18	PN			0	0	0	0
21	Sogeaal Spa	23,06	9.577.458	B/18	PN			0	0	0	0
	<i>Totale società partecipate</i>		115.151.984			0	0				

N.	ALTRI SOGGETTI	% Ras 31.12. 2018	Patrim. Netto 2017 (totale)	Bil- Precons	Criterio valutaz PN - Costo	Deficit 2017 (totale)	Deficit 2018 (totale)	Fondo rischi 31/12/2017 (quota Ras)	Utilizzo Fondo rischi	Acc.to a Fondo rischi	Fondo rischi 31/12/2018 (quota Ras)
22	Agrosarda Scarl in Liquidazione	6,00		B/04	C	-361.304		-21.678	21.678	0	0
23	Consorzio 3C Scrl Liq.coatta amm.	100,00		B/00	C			0	0	0	0
24	Fond.ne Sardegna film commiss.	100,00	543.515	B/17	PN			0	0	0	0
25	Fond.ne Teatro lirico di Cagliari	19,75	14.775.200	B/18	PN			0	0	0	0
26	Agris	100,00	33.280.468	B/17	PN			0	0	0	0
27	Area	100,00	755.026.213	B/17	PN			0	0	0	0
28	Argea	100,00	23.551.324	B/17	PN			0	0	0	0
29	Arpas	100,00	27.378.591	B/17	PN			0	0	0	0
30	Ase	100,00	431.027	B/18	PN			0	0	0	0
31	Aspal	100,00	59.987.984	B/17	PN			0	0	0	0
32	Conservatoria delle coste	100,00	5.142.362	B/17	PN			0	0	0	0
33	Enas	100,00	4.154.616	B/17	PN			0	0	0	0
34	Ersu Cagliari	100,00	72.498.496	P/18	PN			0	0	0	0
35	Ersu Sassari	100,00	27.648.572	B/18	PN			0	0	0	0
36	Forestas	100,00	51.244.295	B/17	PN			0	0	0	0
37	Isre	100,00	11.706.110	P/18	PN			0	0	0	0
38	Laore	100,00	52.380.973	B/17	PN			0	0	0	0
39	Sardegna ricerche	100,00	9.255.746	B/17	PN			0	0	0	0
	<i>Totale altri soggetti</i>		1.149.005.492			-361.304	0	-21.678	21.678	0	0
	TOTALE PARTECIPAZIONI		1.884.135.504			-221.832.295	-2.831.970	-3.619.187	840.779	-53.562	-2.831.970

Tabella 97 - Riserva indisponibile per utili d'esercizio (accantonamenti definitivi degli utili del 2017 delle partecipate e utilizzi per perdite 2018)

N.	IMPRESE CONTROLLATE	% Ras 31.12. 2018	Ris.indisp. utili partecipate 31/12/2017	Utilizzo Riserva	Acc.to a Riserva	Riserva utili partecipate 31/12/2018
1	Abbanoa Spa	70,94	6.114.914		5.964.185	12.079.099
2	Arst Spa	100,00	0		0	0
3	Bic Sardegna Spa in Liquidazione	100,00	25.618		52.632	78.250
4	Carbosulcis Spa	100,00	0		0	0
5	Fase1 Srl in Liquidazione	100,00	0		0	0
6	Fluorite di Silius Spa in Liquidazione	100,00	110.965		24.351	135.316
7	Hydrocontrol Srl in Liquidaz.cess.18	100,00	0		0	0
8	Igea Spa	100,00	665.068		850.186	1.515.254
9	Insar Spa	55,39	0		0	0
10	Nuova Min.Silius Spa C.Prev.cess.18	100,00	0		0	0
11	Opere e infrastr della Sardegna srl	100,00			0	
12	Progemisa Spa in Liquidazione	100,00	0		0	0
13	Sardegna It Srl	100,00	27.409		28.480	55.889
14	Saremar Spa in Concordato Prev.	100,00	0		0	0
15	Sarind Srl in Liquidazione	100,00	0	-40.878	40.878	0
16	Sfirs Spa	100,00	0		0	0
17	Sotacarbo Spa	50,00	72.373		0	72.373
	Totale società controllate		7.016.347	-40.878	6.960.712	13.936.181

N.	IMPRESE PARTECIPATE	% Ras 31.12. 2018	Ris.indisp. utili partecipate 31/12/2017	Utilizzo Riserva	Acc.to a Riserva	Riserva utili partecipate 31/12/2018
18	Geasar Spa	1,59	156.666		278.546	435.212
19	Janna Scarl	49	0		0	0
20	Sogaer Spa	0,72	3.455		21.062	24.517
21	Sogeaal Spa	23,06	0			0
	<i>Totale società partecipate</i>		160.121	0	299.608	459.729

N.	ALTRI SOGGETTI	% Ras 31.12. 2018	Ris.indisp. utili partecipate 31/12/2017	Utilizzo Riserva	Acc.to a Riserva	Riserva utili partecipate 31/12/2018
22	Agrosarda Scarl in Liquidazione	6,00	0			0
23	Consorzio 3C Scrl Liq.coatta amm.	100,00	0			0
24	Fond.ne Sardegna film commiss.	100,00	8.017	-8.017	0	0
25	Fond.ne Teatro lirico di Cagliari	19,75	2.162	-2.162	0	0
26	Agris	100,00	0		15.710	15.710
27	Area	100,00	0			0
28	Argea	100,00	0		8.281.190	8.281.190
29	Arpas	100,00	21.374.799		4.216.781	25.591.580
30	Ase	100,00				
31	Aspal	100,00	1.223.666		3.614.386	4.838.052
32	Conservatoria delle coste	100,00	0		179.456	179.456
33	Enas	100,00	0		0	0
34	Ersu Cagliari	100,00	7.778.339		1.804.002	9.582.341
35	Ersu Sassari	100,00	1.243.467	- 1.243.467	0	0
36	Foresta	100,00	0		0	0
37	Isre	100,00	94.994		654.770	749.764
38	Laore	100,00	5.082.875		0	5.082.875
39	Sardegna ricerche	100,00	771.311		2.228.787	3.000.098
	<i>Totale altri soggetti</i>		37.579.630	- 1.253.646	20.995.082	57.321.066
	TOTALE PARTECIPAZIONI		44.756.098	-1.294.524	28.255.402	71.716.976

Tabella 98 - Riserva indisponibile per enti senza valore di liquidazione

N.	IMPRESE CONTROLLATE	% Ras 31.12. 2018	Ris.indisp.no valore liq.ne 31/12/2017	Utilizzo Riserva	Accantonam. Riserva	Ris.indisp.no valore liq.ne 31/12/2018
1	Abbanoa Spa	70,94	0			0
2	Arst Spa	100,00	0			0
3	Bic Sardegna Spa in Liquidazione	100,00	0			0
4	Carbosulcis Spa	100,00	0			0
5	Fase1 Srl in Liquidazione	100,00	0			0
6	Fluorite di Silius Spa in Liquidazione	100,00	0			0
7	Hydrocontrol Srl in Liquidaz.cess.18	100,00	0			0
8	Igea Spa	100,00	0			0
9	Insar Spa	55,39	0			0
10	Nuova Min.Silius Spa C.Prev.cess.18	100,00	0			0
11	Opere e infrastr della Sardegna srl	100,00	0			0
12	Progemisa Spa in Liquidazione	100,00	0			0
13	Sardegna It Srl	100,00	0			0
14	Saremar Spa in Concordato Prev.	100,00	0			0
15	Sarind Srl in Liquidazione	100,00	0			0
16	Sfirs Spa	100,00	0			0
17	Sotacarbo Spa	50,00	0			0
	Totale società controllate		0	0	0	0

N.	IMPRESE PARTECIPATE	% Ras 31.12. 2018	Ris.indisp. utili partecipate 31/12/2017	Utilizzo Riserva	Acc.to a Riserva	Riserva utili partecipate 31/12/2018
18	Geasar Spa	1,59	156.666		278.546	435.212
19	Janna Scarl	49	0		0	0
20	Sogaer Spa	0,72	3.455		21.062	24.517
21	Sogeaal Spa	23,06	0			0
	Totale società partecipate		160.121	0	299.608	459.729

N.	ALTRI SOGGETTI	% Ras 31.12. 2018	Ris.indisp.no valore liq.ne 31/12/2017	Utilizzo Riserva	Accantonam. Riserva	Ris.indisp.no valore liq.ne 31/12/2018
22	Agrosarda Scarl in Liquidazione	6,00	0			0
23	Consorzio 3C Scrl Liq.coatta amm.	100,00	0			0
24	Fond.ne Sardegna film commiss.	100,00	543.515			543.515
25	Fond.ne Teatro lirico di Cagliari	19,75	2.573.240		344.866	2.918.106
26	Agris	100,00	0			0
27	Area	100,00	0			0
28	Argea	100,00	0			0
29	Arpas	100,00	0			0
30	Ase	100,00	0			0
31	Aspal	100,00	0			0
32	Conservatoria delle coste	100,00	0			0
33	Enas	100,00	0			0
34	Ersu Cagliari	100,00	0			0
35	Ersu Sassari	100,00	0			0
36	Forestas	100,00	0			0
37	Isre	100,00	0			0
38	Laore	100,00	0			0
39	Sardegna ricerche	100,00	0			0
	<i>Totale altri soggetti</i>		3.116.755	0	344.866	3.461.621
	TOTALE PARTECIPAZIONI		3.116.755	0	344.866	3.461.621

I **crediti (immobilizzati o di finanziamento)**, iscritti al valore nominale al netto dell'eventuale svalutazione, ammontano a 39.814.722 euro (443.726.559 euro al lordo del fondo svalutazione pari a 403.911.836 euro) con una **diminuzione del 38,09% rispetto al 2017** (- 24.494.676 euro).

Sono compresi i crediti non accertati in contabilità finanziaria e i crediti accertati, ma imputati a esercizi futuri, **relativi principalmente a prestiti concessi mediante fondi di rotazione gestiti da enti convenzionati, banche e SFIRS s.p.a.**; si specifica che la voce comprende crediti per una anticipazione di cassa concessa a favore dell'ENAS.

In nota integrativa si ritrovano le seguenti tabelle con suddivisione dei crediti immobilizzati e del relativo fondo per natura:

Tabella 99 - Crediti immobilizzati. Analisi per natura al lordo del fondo svalutazione

Voci	31/12/2018	Variazioni	31/12/2017
Crediti non accertati	255.379.743	-21.273.912	276.653.655
Crediti accertati non imputati	6.000.000	0	6.000.000
Crediti inesigibili	182.346.816	9.737.973	172.608.843
Totale	443.726.559	-11.535.939	455.262.498

Tabella 100 - Fondo svalutazione crediti immobilizzati. Analisi per natura

Voci	31/12/2018	Incrementi	Decrementi	31/12/2017
Crediti non accertati	221.565.020	3.220.764	0	218.344.256
Crediti inesigibili	182.346.816	9.737.973	0	172.608.843
Totale	403.911.836	12.958.737	0	390.953.099

Gli "*Altri titoli*" sono iscritti al costo di acquisizione ed ammontano a 6.000.000 euro; in questa voce sono comprese le quote di partecipazione nel fondo di investimento immobiliare denominato "*Sardegna social housing*" gestito da Torre SGR s.p.a.

4.3.2 Attivo circolante

L'attivo circolante ammonta a 2.939.920.406 euro, con un incremento del 1,70% rispetto al 2017, ed è costituito da rimanenze per 2.772.245 euro, crediti (di funzionamento) per 2.131.282.410 euro e disponibilità liquide per 805.865.751 euro.

Le rimanenze sono costituite da varie tipologie di beni di consumo presenti nei magazzini della Regione, precisamente in quelli gestiti dalla DG degli Enti locali e finanze e dalla DG del Corpo forestale e vigilanza ambientale.

Tabella 101 - Dettaglio delle rimanenze

Voci	31/12/2018	Variazioni	31/12/2017
DG Enti locali e finanze	261.744	8.449	253.295
DG Corpo forestale	2.510.501	-283.085	2.793.586
Totale	2.772.245	-274.636	3.046.881

I crediti di funzionamento sono iscritti al netto del fondo svalutazione e solo se corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate. Ammontano a 2.131.282.410 euro, con un aumento del 7,64% rispetto al 2017.

I crediti iscritti nello stato patrimoniale derivano principalmente dai residui attivi.

Tabella 102 - Crediti (lordi) del circolante. Analisi per natura

Voci	31/12/2018	Variazioni	31/12/2017
Residui attivi	2.276.403.858	268.526.701	2.007.877.157
Crediti non accertati	9.595.834	-99.331.327	108.927.161
Crediti accertati non imputati	58.099.945	35.623.216	22.476.729
Crediti inesigibili	519.306	80.533	438.773
Totale	2.344.618.943	204.899.123	2.139.719.820

La Nota integrativa riporta una **comparazione tra crediti e residui attivi** specificando che i crediti:

- includono **partite finanziarie attive che non sono ancora state accertate in contabilità finanziaria, quali i crediti derivanti dai prestiti erogati attraverso i fondi di rotazione** ed il credito verso il Tesoriere derivante dal versamento di capitale per la costituenda società Sardegna DMO s.c.a.r.l. per effetto del rinvio della data di costituzione, inizialmente prevista nel mese di dicembre del 2018 (mentre nel precedente esercizio, rispetto al quale si registra una forte diminuzione di tale posta, come mostrato dalla tabella che precede, tale voce accoglieva anche crediti accertati per cassa prima dell'entrata in vigore del principio della competenza finanziaria potenziata);

- includono partite finanziarie attive accertate in contabilità finanziaria con imputazione in esercizi successivi in virtù del principio della competenza finanziaria potenziata (tra cui, rateizzazioni dei crediti per sanzioni, risarcimenti, danni, canoni arretrati, recupero di contributi e vendita di immobilizzazioni);

- includono i crediti inesigibili stralciati in contabilità finanziaria rappresentati in bilancio al netto del Fondo Svalutazione Crediti (FSC).

Il FSC iscritto in bilancio considera il valore iniziale, gli utilizzi effettuati a seguito di cancellazione ed eliminazione di crediti per i quali era stato costituito il fondo, oltre ai nuovi accantonamenti.

Tabella 103 - Fondo svalutazione crediti del circolante. Analisi per natura

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Incrementi</i>	<i>Decrementi</i>	<i>31/12/2017</i>
Residui attivi	204.930.757	127.012.962		77.917.795
Crediti non accertati	8.405.776		60.583.646	68.989.422
Crediti accertati non imputati			12.397.199	12.397.199
Crediti inesigibili			438.773	438.773
Totale	213.336.533	127.012.962	73.419.618	159.743.189

Le disponibilità liquide ammontano a 805.865.751 euro contro i 907.687.661 euro del 2017, con una diminuzione percentuale dell'11,22%.

Tabella 104 - Disponibilità liquide

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>31/12/2017</i>	<i>Var</i>	<i>Var%</i>
1 Conto di tesoreria	379.299.990	487.861.400	-108.561.410	-22%
a Istituto tesoriere			0	-
b Presso Banca d'Italia	379.299.990	487.861.400	-108.561.410	-22%
2 Altri depositi bancari e postali	426.565.761	419.826.261	6.739.500	2%
3 Cassa	0	0	0	-
4 Altri conti presso la tesoreria statale	0	0	0	-
IV Disponibilità liquide	805.865.751	907.687.661	-101.821.910	11%

Esse comprendono il saldo del conto di tesoreria per somme giacenti presso la Banca d'Italia e i conti correnti bancari la cui proprietà è riconducibile alla Regione, ancorché la loro gestione sia affidata/delegata a terzi, per specifiche finalità. Tra questi ultimi figurano

i conti correnti gestiti da altre banche (149 conti) e dalla SFIRS s.p.a., che gestisce 28 conti correnti intestati alla Regione con un saldo complessivo, al 31.12.2018, di 393.573.133 euro. Come già rilevato nella relazione al rendiconto della Regione sul bilancio di esercizio 2017, in seguito all'introduzione della norma di attuazione delle disposizioni sulla Tesoreria unica¹²⁴, la Direzione generale dei servizi finanziari aveva provveduto alla chiusura dei conti correnti ancora aperti presso l'Istituto tesoriere, accesi nel tempo dagli Assessorati competenti per materia¹²⁵, riversando le giacenze dei relativi conti correnti in entrata nel bilancio regionale, per essere destinate ad altre finalità. Analogo procedimento è stato adottato nell'esercizio 2018 per gli **ulteriori 12 conti correnti**, ancora aperti presso il Tesoriere regionale alla data del 31/12/2017, riferiti alla L.R. 32/85, dedicata al "*Fondo per l'edilizia abitativa*", per i quali sono state **concluse nell'esercizio le operazioni di chiusura e la riconduzione alla gestione in bilancio dei relativi importi, per un totale di 25.552.766,80 euro**, appostato interamente in capitoli di entrata a spesa vincolata al fine di poter proseguire gli interventi originari.

Tabella 105 - Movimentazione del conto di tesoreria, dei depositi bancari e postali

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Variazioni</i>	<i>31/12/2017</i>
Conto di tesoreria	379.299.990	-108.561.410	487.861.400
C/c Ras c/o tesoriere	0	-26.740.374	26.740.374
C/c Ras c/o altre banche-rotativi	114.394.635	55.575.306	58.819.329
C/c Ras c/o altre banche-assimilati	312.171.126	-21.351.574	333.522.700
Conto corrente postale	0	-743.858	743.858
<i>Totale</i>	<i>805.865.751</i>	<i>-101.821.910</i>	<i>907.687.661</i>

Viene segnalato, inoltre, nella Nota integrativa, che **il valore del conto corrente aperto presso la Banca d'Italia, contenente quote di finanziamento comunitarie e statali non ancora riversate nel conto di tesoreria alla data di chiusura del bilancio, non è stato considerato tra le disponibilità liquide**, in quanto le suddette somme figurano tra i residui attivi e, conseguentemente, tra i **crediti** dello stato patrimoniale.

Analogha situazione si presenta per il **saldo del conto corrente postale**.

¹²⁴ Di cui all'art. 35, commi da 8 a 13, del D.L. 1/2012, contenuta nell'art. 1, comma 5 della L.R. 18/2017 recante "Disposizioni finanziarie e prima variazione al bilancio 2017-2019. Modifica alla legge regionale n. 5 del 2017, alla L.R. n. 6 del 2017, alla L.R. n. 32 del 2016 e alla L.R. n. 12 del 2007".

¹²⁵ Ai sensi della L.R. 1/1975, recante "Norme per la semplificazione delle procedure amministrative e l'acceleramento della spesa" per la realizzazione di opere pubbliche".

A tale proposito, la Regione, con la menzionata nota n. 37844 dell'8 novembre 2019, ha dichiarato quanto segue: *“Si ritiene opportuno precisare che il valore riportato nel Conto di tesoreria dello Stato Patrimoniale è riferito unicamente all'Istituto Tesoriere, mentre il dettaglio dei valori tra Istituto tesoriere e presso Banca d'Italia è riscontrabile nella tabella 3.7 della nota integrativa.*

La suddivisione delle voci, così come presente nello stato patrimoniale, deriva dall'estrapolazione delle stesse dal sistema informatico e, mancando in questo tale dettaglio, si è ritenuto opportuno riportare l'informazione in nota integrativa, come sopra esposto.

Inoltre, come riportato nella Nota integrativa a pag. 40, il valore del conto corrente aperto presso la Banca d'Italia, contenente quote di finanziamento comunitarie e statali non ancora riversate nel conto di tesoreria alla data di chiusura del bilancio, non è stato considerato tra le disponibilità liquide.

Tenuto conto che per le somme giacenti in parola si è dovuto procedere, al fine di poterle impegnare, al relativo accertamento, l'inserimento del loro saldo avrebbe determinato, come precisato in nota integrativa, una duplicazione di valori e, per tale motivo, si è convenuto di non inserire il saldo dandone informazione in nota integrativa. Si precisa che il saldo al 31.12.2018 del conto corrente 22912 aperto presso la Banca d'Italia ammontava a euro 55.938.036,34.

Per quanto riguarda il saldo del conto corrente postale, dette somme figurano tra i residui attivi e, per tale motivo, si è ritenuto di non inserirle tra le liquidità al fine di non duplicare il relativo valore. L'ultimo saldo del conto corrente postale ammontava ad euro 40.162,51.

Tali valori, come detto, risultano già accertati in contabilità finanziaria nel 2018 e, in attesa del riversamento nel conto del tesoriere con reversale, figuravano tra i residui attivi. Si è peraltro ritenuto di non dover riclassificare il credito derivante dall'accertamento tra le disponibilità liquide, al fine di non alterare la corrispondenza tra i valori dei residui attivi e quello dei crediti. Si precisa che la reversalizzazione dell'importo è avvenuta in data 17/05/2019 facendo quindi figurare l'importo tra i residui attivi al 31/12/2018.”.

Tali precisazioni non appaiono idonee a chiarire il rispetto del punto 6.2, lett. d), All. 4/3, D.Lgs. 118/2011, in base al quale *“Nel piano dei conti patrimoniale le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci:*

- Conto di tesoreria, che comprende il conto "Istituto tesoriere/cassiere", nel quale, nel rispetto delle regole della Tesoreria Unica, sono registrati i movimenti del conto corrente di tesoreria gestito dal

tesoriere, unitariamente alla contabilità speciale di tesoreria unica presso la Banca d'Italia. In altre parole, per l'ente, le disponibilità liquide versate nel conto corrente bancario di tesoreria e nella contabilità speciale di tesoreria unica costituiscono un unico fondo, al quale si versa e si preleva. E' il tesoriere che gestisce i versamenti e i prelievi tra i due conti (non oggetto di rilevazione contabile da parte dell'ente);

- *altri depositi bancari e postali;*
- *Assegni;*
- *Denaro e valori in cassa.*

Le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e presso la Banca d'Italia), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce "cassa" è attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Ai fini dell'esposizione nello stato patrimoniale, la voce "Istituto tesoriere" indica le sole disponibilità liquide effettivamente giacenti presso il tesoriere, mentre la voce "presso la Banca d'Italia" indica le disponibilità giacenti nella Tesoreria statale. Considerato che la voce del piano dei conti patrimoniale "istituto tesoriere" registra indistintamente i movimenti nel conto di tesoreria bancario e nella contabilità speciale di TU, la ripartizione del conto tra le due voci del piano dei conti patrimoniale è effettuata sulla base di dati extra-contabili".

La Regione ha dichiarato che i valori riportati nello stato patrimoniale corrispondono ai saldi risultanti dai prospetti finali e dagli estratti conto.

Come detto, **le disponibilità liquide ricomprendono anche i valori dei conti correnti bancari la cui proprietà è riconducibile alla Regione, ancorché la loro gestione sia affidata/delegata a terzi, per specifiche finalità, tra cui la SFIRS s.p.a., che gestisce 28 conti correnti intestati alla Regione con un saldo complessivo al 31.12.2018 di 393.573.133 euro.**

A tale proposito, la Relazione sulla gestione 2018 illustra come i dati dei flussi finanziari dei fondi rotazione¹²⁶ e assimilati¹²⁷ (rappresentati nell'All. 19.4 del rendiconto 2018, previsto dall'art. 22, L.R. 11/2006) sono trasmessi periodicamente dalle banche agli Assessorati competenti e al Servizio strumenti finanziari (Assessorato della programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio); quest'ultimo effettua un monitoraggio finanziario-contabile, con cadenza annuale, volto a verificare, sia l'andamento della spesa, al fine di determinare l'effettivo fabbisogno di ciascun fondo, sia il corretto utilizzo delle risorse pubbliche.

La procedura di assegnazione delle risorse finanziarie in esame è delineata dalla D.G.R. 30/5 del 3 agosto 2010, con la quale si stabilisce, tra l'altro, la compilazione di un modello per l'erogazione, contenente gli elementi essenziali del contributo (legge di incentivazione, fondo di riferimento, estremi delle direttive e dei criteri di attuazione, Istituto di credito e gli estremi della convenzione, l'importo di cui si propone il trasferimento, gli estremi della determinazione di impegno e del capitolo di bilancio), un obbligo di verifica, da parte degli Assessorati competenti alla gestione dei fondi, della sussistenza dell'obbligo a trasferire le risorse, la congruità dell'importo e la compatibilità del trasferimento con la normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato, con specifico dovere del Servizio Credito di accertare la compatibilità della proposta di assegnazione con il rispetto dei limiti previsti dall'art. 2¹²⁸, L.R. 17/1993, e con la necessità di evitare l'accumulo, presso i fondi, di risorse inutilizzate.

¹²⁶ I fondi di rotazione, autorizzati con specifica legge di incentivazione, sono istituti finalizzati a consentire alla Regione la gestione delle risorse finanziarie necessarie per l'erogazione di agevolazioni contributive attraverso Istituti di credito convenzionati. Trattasi di finanziamenti agevolati che prevedono il riutilizzo delle risorse provenienti dai rimborsi per l'erogazione di nuovi prestiti (es. L.R. 8/1964, recante "Provvidenze a favore dell'industria alberghiera e turistica"; L.R. 40/1976, contenente "Norme per l'artigianato sardo"; L.R. 16/1983, contenente "Agevolazioni creditizie a favore delle cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi").

¹²⁷ Contributi in c/capitale, contributi "a fondo perduto", contributi in c/interessi con abbattimento del tasso di interesse, (es. L.R. 51/1993, in materia di provvidenze a favore dell'artigianato sardo e L.R. 15/1994, recante "Nuovi incentivi per le attività industriali") che, nel tempo, come riferito nell'All. 19.4, *cit.*, hanno sostituiti i precedenti strumenti di incentivazione caratterizzati da un'eccessiva onerosità dei compensi corrisposti all'Istituto di credito per il servizio di istruttoria e di tenuta del fondo (calcolati sull'ammontare dei finanziamenti mediante l'applicazione di percentuali che in taluni casi sono arrivate fino al 4,15%).

¹²⁸ L'art. 2, comma 2, L.R. 17/1993, dispone che "I trasferimenti ai fondi di rotazione e ad altri fondi speciali, gestiti da istituti bancari e società finanziarie, con esclusione di quelli destinati ai fondi di garanzia, sono disposti dagli Assessori competenti per materia di concerto con l'Assessore della programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio, sulla base delle esigenze commisurate a periodi di tempo non superiori a quattro mesi; le quote degli stanziamenti rimaste disponibili sui pertinenti capitoli del bilancio regionale possono essere impegnate sulla base di accertati fabbisogni conseguenti a richieste di agevolazioni in corso di istruttoria da parte dei competenti organi", disposizione non

Occorre ricordare, inoltre, che con l'art. 1, comma 5, L.R. 18/2017, è stato disposto, in attuazione della disciplina sulla tesoreria unica, che l'Assessorato della programmazione, bilancio, credito e assetto del territorio provvede alla chiusura dei conti correnti ancora aperti presso l'Istituto tesoriere, accesi ai sensi della L.R. 1/1975, contenente "*Norme per la semplificazione delle procedure amministrative e l'acceleramento della spesa*", e che per gli interventi risultati non ancora conclusi la Giunta regionale autorizza le relative variazioni del documento tecnico di accompagnamento e del bilancio gestionale nel rispetto dell'originaria finalità della spesa.

Nell'ambito di tale **processo di riorganizzazione dei fondi**, la Regione (*cfr.* All. 19.4, *cit.*) dichiara che tale attività, nel 2018, ha portato alla **chiusura di 10 posizioni con conseguente aggiornamento della relativa banca dati** e alla previsione di chiusura da 4 a 17 conti nel 2019 (di cui 2 già soppressi all'inizio dell'anno) con un recupero, a fine 2018, di euro 4.414.585,52.

Alla data della Relazione sulla gestione 2018 si dà atto della sussistenza di 138 fondi nel 2019.

Occorre precisare che l'**All. 19.4 include anche i fondi denominati, in tale documento, come sottoposti a "controllo analogo" gestiti dalla SFIRS, disciplinati e regolamentati da specifici atti di affidamento stipulati con gli Assessorati competenti per materia.**

La Regione, in occasione dell'istruttoria relativa al Giudizio di parificazione del rendiconto 2017, con nota n. 1568 del 15 gennaio 2019 della DG Servizi finanziari, aveva illustrato che "*la gestione dei fondi SFIRS (in tutto 28), quale società in house, (...) riguardano interamente la gestione di contributi comunitari mediante appositi fondi denominati "Strumenti finanziari" (SIF)*".

Con nota n. 8374 del 27 novembre 2019 del CRP, si precisa che fanno capo a tale articolazione amministrativa della Regione solo 6 fondi:

- il Fondo di garanzia FESR *ex* L.R. 1/2009 e il Fondo FRAI *ex* L.R. 1/2009, costituiti e affidati in gestione alla SFIRS nell'ambito del PO FESR Sardegna 2007-2013, per i quali, si illustra

applicabile, ai sensi dell'art. 6, comma 37, L.R. 6/2001 (Legge finanziaria 2001) alle provvidenze di cui alla L.R. 28/1984, recante "Provvedimenti urgenti per favorire l'occupazione", oltre che, ai sensi dell'art. 3, comma 7, L.R. 7/2002 (Legge finanziaria 2002), ai trasferimenti su fondi unici, inerenti a raggruppamenti di leggi aventi contenuto omogeneo, gestiti da un unico istituto bancario, e, infine, ai sensi dell'art. 1, comma 11, L.R. 3/2009, anche agli interventi di cui alla programmazione comunitaria 2007-2013

nella nota, in base alle regole di tale ciclo di programmazione, la spesa ammissibile al cofinanziamento da parte dell'UE è data dal trasferimento delle risorse dalla Regione allo strumento stesso, mentre alla chiusura del Programma, la spesa ammissibile è rapportata all'utilizzo dello strumento.

La Regione precisa, inoltre, per il Fondo di garanzia, che con D.G.R. 36/22 del 25 luglio 2017, si è stabilito che le risorse che permangono o che derivano dalla restituzione a tale tipologia di Fondi istituiti nel ciclo di Programmazione 2007-2013 siano riutilizzate per le medesime finalità, mantenendo l'operatività degli strumenti, e che *“le disposizioni comunitarie sugli strumenti finanziari prevedono che l'ammontare dei prestiti in essere al 31 marzo 2017 debbano essere considerati gli “importi bloccati” per far fronte alle eventuali richieste di intervento del Fondo da parte dei soggetti garantiti”*.

Per il Fondo FRAI, in detta risposta istruttoria, si riferisce che esso *“ha giacenze derivanti in parte dalle tempistiche di erogazione previste dalle condizioni contrattuali per l'erogazione dei prestiti e in parte alle quote di rimborso dei prestiti in ammortamento”*;

- il Fondo ex art. 5 L.R. 15/2010;

- il Fondo ex art. 25 L.R. 2/2007 – Linea di attività 6.2.2.c POR FESR 2007-2013;

- il Fondo di competitività e il Fondo *Social Impact*, istituiti e affidati in gestione alla SFIRS nell'ambito della Programmazione UE 2014-2020, per la quale, ai sensi (art. 41 del Regolamento (CE) 1303/2013), la Regione riferisce che gli strumenti possano essere rendicontati per *tranche* sulla base del reale utilizzo, mentre alla chiusura di un programma la spesa ammissibile corrisponde all'importo complessivo dei contributi effettivamente pagati, o, nel caso di garanzie, impegnati entro il periodo di ammissibilità (art. 42 del citato Regolamento). Nella summenzionata nota si precisa, altresì, che il Fondo competitività ha cominciato ad erogare prestiti nel corso del 2018 e che, ad oggi, l'importo accertato inserito sul Sistema di Monitoraggio SMEC ammonta a euro 18.728.204,85.

In riferimento alla richiesta istruttoria formulata dalla Sezione, si riporta, limitatamente agli strumenti affidati al CRP, il seguente prospetto:

Intervento:	Norma istitutiva	Cassa finale al 31/12/2018	Fonte di finanziamento
Art. 5 LR 15/2010	Legge regionale n. 15/2010	1.806.868,59	Regionale
Delibera CIPE 26/2003 CRP Bando 2007 TUR BBCC	Delibera CIPE 26/2003	0,00	Statale
Fondo di Garanzia Agricoltura	Legge Regionale n. 1/2009	1.027.686,68	Regionale
Fondo di Garanzia Commercio	Legge Regionale n. 1/2009	5.137.635,19	Regionale
Fondo di Garanzia FESR CRP	Legge Regionale n. 1/2009	228.656.584,04	POR FESR 2007-2013 cofinanziato
FESR - Misura 3.13 CRP Bando 2007 Ind. Art. Serv.	Legge Regionale n. 2/2007	0,00	POR FESR 2007-2013 cofinanziato
FESR - Misura 3.13 CRP Bando 2008 Ind. Art. Serv.	Legge Regionale n. 2/2007	0,00	POR FESR 2007-2013 cofinanziato
Fondo di competitività	DGR 52/19 del 2015	37.762.229,79	POR FESR 2007-2013 cofinanziato
Fondo di competitività quota CIPE	DGR 52/19 del 2015	32.700.000,00	Statale
Fondo FRAI	Legge Regionale n. 1/2009	13.947.332,17	POR FESR 2007-2013 cofinanziato
Fondo Social Impact Investing	DGR 6/13	1.984.904,70	POR FESR 2007-2013 cofinanziato
Linea att. 6.2.2.c CRP Art. 25 L.R. 2/2007	Legge Regionale n. 2/2007	9.453.012,59	POR FESR 2007-2013 cofinanziato

Gli altri Fondi, si afferma in tale nota, sono di competenza di altri Assessorati, dai quali, tuttavia, non è pervenuto un riscontro istruttorio in merito alle osservazioni di seguito formulate. Il CRP, inoltre, dichiara che non tutti i fondi riportati nel suddetto All. 19.4 attengono a contributi comunitari e, non tutti, sono classificabili come SIF ai sensi dei Regolamenti comunitari, senza, tuttavia, precisare per quanti e quali Fondi valga una differente classificazione.

In tale nota si riepilogano alcune delle norme di riferimento, citando l'art. 44 del Regolamento (CE) 1083/2006, in base al quale sono "Strumenti Finanziari quelli istituiti nell'ambito di un Programma Operativo che "possono finanziare spese connesse a un'operazione comprendente contributi per sostenere strumenti di ingegneria finanziaria per le imprese, soprattutto piccole e medie, quali fondi di capitale di rischio, fondi di garanzia e fondi per mutui, e per fondi per lo sviluppo urbano, ossia fondi che investono in partenariati tra settore pubblico e privato e altri

progetti inclusi in un piano integrato per lo sviluppo urbano sostenibile”, l’art. 2 del D.P.R. 196/2008, per il quale “le spese sostenute nell’ambito di strumenti di ingegneria finanziaria sono ammissibili alle condizioni e nei limiti di cui agli articoli 44 e 78, paragrafo 6, del regolamento generale, e agli articoli da 43 a 46 del regolamento (CE) n. 1828/2006.”, e, infine, l’art. 43 comma 2 del Regolamento (CE) 1828/2006, che dispone che “Gli strumenti di ingegneria finanziaria, compresi i fondi di partecipazione, sono entità giuridiche indipendenti disciplinate da accordi tra i soci cofinanziatori o gli azionisti, ovvero un capitale separato all’interno di un istituto finanziario. Qualora lo strumento di ingegneria finanziaria sia costituito nell’ambito di un istituto finanziario, viene costituito come capitale separato, soggetto a specifiche norme applicative nell’ambito dell’istituto finanziario, che prevedono in particolare una contabilità separata atta a distinguere le nuove risorse investite nello strumento di ingegneria finanziaria, compreso il contributo del programma operativo, da quelle di cui disponeva inizialmente l’istituto finanziario.”.

Tali controdeduzioni, seppure utili nella descrizione degli strumenti in argomento, non risultano esaustive rispetto alle osservazioni formulate in sede istruttoria che, di seguito, si riepilogano.

Dall’All. 19.4 emerge che, a fine esercizio 2018, i fondi gestiti dalla SFIRS hanno generato una **disponibilità di cassa per 393.573.133 euro**¹²⁹, a fronte di **45.863.499 euro di erogazioni** (seguono i fondi in capo a Unicredit, per i quali si registra una disponibilità di cassa per euro 20.637.932 a fronte di 8.121.625 euro di erogazioni e al Banco di Sardegna, per i quali si registra una disponibilità di cassa per euro 6.408.252 a fronte di euro 2.212.098 di erogazioni) Per le risorse che residuano dal periodo di programmazione 2007-2013, o che sono state restituite, con D.G.R. 36/22 del 25 luglio 2017 è stato disposto il riutilizzo per le medesime finalità con gli strumenti operativi della nuova programmazione.

Con riferimento alla **rappresentazione contabile di tali risorse**, la Regione¹³⁰ ha illustrato che **nella contabilità economico-patrimoniale (saldo dei conti correnti, crediti, ricavi e costi) hanno trovato sistemazione anche crediti non accertati in contabilità finanziaria e**

¹²⁹ A fronte di 365.009.204,91 euro nel 2017. Dall’All. 19.4 si evince che l’incremento del numero dei fondi gestiti da SFIRS e correlata cassa finale è conseguenza del riferito censimento dei fondi già monitorati attraverso il “controllo analogo”.

¹³⁰ Nota RAS n. 1568/2019.

gestiti da soggetti terzi convenzionati, valorizzati sulla base delle rendicontazioni periodiche degli istituti di credito (inclusa la SFIRS s.p.a.).

Tanto premesso, la descritta situazione non risulta configurabile come una scelta gestionale neutra da parte della Regione, ma risulta foriera di ripercussioni circa il rispetto dei principi dell'armonizzazione.

Innanzitutto, essa non appare coerente con le disposizioni in materia di tesoreria di cui all'art. 69, D.Lgs. 118/2011 che impongono la gestione in capo al Tesoriere di tutti i conti correnti e depositi intestati alla Regione e la compatibilità con le norme della Tesoreria Unica.

Al riguardo, con riferimento al mantenimento della figura del Cassiere, con la recente deliberazione delle SS.RR. in sede consultiva n 4/2019/CONS, è stato affermato che la *"c.d. "armonizzazione contabile" non può ridursi alla mera uniformità di schemi contabili (uniformità che, comunque, potrebbe sempre essere messa in discussione, ove si lasciasse aperto il varco ad opzioni interpretative particolari), ma consiste in un processo di riforma ben più ampio, che investe tutto il sistema contabile, e coinvolge, quindi, anche le competenze degli organi deputati alla gestione ed alla programmazione. La gestione e la rappresentazione contabile della stessa costituiscono, infatti, due profili della medesima realtà, che devono avere una stretta coerenza"* e, per ciò che concerne la disciplina di cui al citato art. 69, si evidenzia come tale articolo *"pone una serie di disposizioni in merito al servizio di Tesoreria della Regione, stabilendo che ogni deposito o conto corrente comunque costituito è intestato alla Regione e viene gestito dal Tesoriere."* con conseguente *"possibile incompatibilità"* con le regole dell'armonizzazione contabile di gestioni non riconducibili al Tesoriere.

Inoltre, sono stati ribaditi in sede istruttoria i rilievi sulle gestioni "fuori bilancio" registrate nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria, formulati con la decisione di parifica n. 1/2019/SSRR/PARI, riguardante il Rendiconto relativo all'esercizio 2017.

A tale proposito, **la Regione, con nota n. 37844 dell'8 novembre 2019, ha dichiarato che "al momento, è in fase di analisi una procedura che consente di ovviare a queste registrazioni in contabilità economico-patrimoniali senza una corrispondente operazione in contabilità finanziaria tramite idonee procedure sia organizzative che informatiche"**.

Tanto considerato, non ha trovato pieno riscontro, se non, e parzialmente, per i fondi afferenti al CRP, la richiesta istruttoria avente a oggetto l'elenco completo dei fondi affidati alla gestione SFIRS (28 secondo l'All. 19.4 al Rendiconto), con la specificazione, per, ciascuno di essi:

- degli **estremi della normativa di affidamento della gestione in deroga al principio dell'universalità di bilancio**;
- delle fonti di finanziamento (provenienza ed entità);
- delle erogazioni effettuate e della giacenza di fine esercizio. A tale proposito, si osserva, dall'All. 19/4, una forbice significativa tra disponibilità ed erogazioni al netto dei fondi SFIRS rilevata nel 2018.

La Regione, con nota n. 41358 del 27 novembre 2019, ha riferito che il menzionato divario riportato nell'All. 19/4 (pag. 36) è riferito a tutti i fondi, compresi quelli SFIRS, e non come erroneamente ivi riportato, al netto di questi ultimi (euro 426.244.889 di disponibilità ed euro 58.160.938 di erogazioni), e che *“Dal confronto tra i due dati emerge chiaramente come l'elevato divario tra la disponibilità di cassa e le erogazioni totali sia da imputare al numero di nuovi fondi SFIRS e allo specifico sistema di funzionamento degli stessi”*.

Non è stato chiarito, tuttavia, quali siano le eventuali problematiche gestionali e/o burocratico amministrative che hanno impedito la piena efficienza ed efficacia del ciclo di entrata e/o di spesa delle risorse in esame.

Alla luce di quanto premesso, pur tenuto conto del riferito avvio di uno studio di una specifica procedura in tal senso, si ribadisce la necessità del rispetto dell'art. 69, D.Lgs. 118/2011 e dell'adeguamento alle considerazioni svolte sulle gestioni “fuori bilancio” rilevate nella contabilità economico-patrimoniale, ma non in quella finanziaria, formulate con la decisione di parifica n. 1/2019/SSRR/PARI.

4.3.3 Ratei e risconti attivi

Proseguendo nell'analisi delle poste dello stato patrimoniale, di seguito si riportano i dati dei ratei e dei risconti attivi:

Tabella 106 – Ratei e risconti attivi

Voci	31/12/2018	31/12/2017	Var	Var%
1 Ratei attivi	0	0	0	-
2 Risconti attivi	212.724	213.621	-897	-0,42%
D Totale Ratei e Risconti attivi	212.724	213.621	-897	-0,42%

I risconti attivi ammontano a 212.724 euro e si riferiscono a fitti passivi pagati anticipatamente, di competenza dell'esercizio 2018.

4.3.4 Patrimonio netto

Il patrimonio netto varia nell'esercizio per effetto del risultato economico della gestione.

A fine esercizio 2018 ammonta a 1.933.179.922 euro con un incremento percentuale del 33,47% rispetto al 2017 (esercizio nel quale era pari a 1.448.352.297 euro).

È costituito dal Fondo di dotazione per 405.326.201 euro, dalle Riserve per 1.033.154.353 euro e dal risultato economico di esercizio pari a 494.699.368 euro.

Tabella 107 - Patrimonio netto

Voci	31/12/2018	31/12/2017	Var	Var%
I Fondo di dotazione	405.326.201	402.261.202	3.064.999	1%
II Riserve	1.033.154.353	910.056.916	123.097.437	14%
a da risultato economico es.precedenti	354.531.642	267.986.223	86.545.419	-
b da capitale			0	-
c da permessi di costruire			0	-
d riserve indisponibili per beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali	603.444.114	594.197.840	9.246.274	-
e altre riserve indisponibili	75.178.597	47.872.853	27.305.744	57%
III Risultato economico dell'esercizio	494.699.368	136.034.179	358.665.189	264%
A Totale Patrimonio Netto	1.933.179.922	1.448.352.297	484.827.625	33%

Il Fondo di dotazione iniziale risulta movimentato per inserimento di immobilizzazioni materiali imputate nell'esercizio 2018 per beni la cui proprietà era riconducibile alla Regione fin dall'1.1.2016.

Si deve ribadire che, in base al punto 9.2 del principio contabile applicato 4/3, la contabilizzazione con il Fondo di dotazione, come contropartita per dare evidenza alle variazioni dal vecchio conto del patrimonio allo stato patrimoniale relative al passaggio al nuovo sistema contabile, poteva essere effettuata al massimo per i primi due esercizi¹³¹.

Le Riserve “costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio salvo le riserve indisponibili, istituite a decorrere dal 2017, che rappresentano la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite” (principio contabile 4/3, punto 6.3).

Per il 2017 l'Amministrazione aveva proceduto alla costituzione delle riserve indisponibili relative ai beni demaniali, patrimoniali indisponibili, culturali e agli enti senza valore di liquidazione con relativo impiego della riserva “Risultato economico di esercizi precedenti”.

Al riguardo, in occasione del Giudizio di parificazione del rendiconto 2017, si rilevava che per alimentare le riserve mediante risultati economici positivi di esercizio occorresse, ai sensi del principio contabile 4/3, punto 6.3, una specifica deliberazione del Consiglio regionale in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione.

In sede di controdeduzioni, la Regione aveva evidenziato che la proposta di destinazione dei risultati economici dei due esercizi sarebbe stata recepita nella legge di approvazione del Rendiconto della gestione da parte del Consiglio regionale.

¹³¹ In tal senso, la Commissione ARCONET ha rilevato che la corretta scrittura contabile non comporti l'iscrizione del costo storico quale sopravvenienza (al netto del fondo di ammortamento calcolato dalla data di effettiva acquisizione). Tanto sul principio che “Con riferimento agli errori il principio applicato della contabilità economico patrimoniale (All. 4/3) prevede: 4.29 Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo. Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi; 4.28 Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo. Sono indicati in tali voci gli oneri, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di passività o decrementi del valore di attività. Sono costituite prevalentemente dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione crediti. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, eliminazione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

Considerato che il conto economico degli enti territoriali distingue la componente straordinaria del risultato di esercizio, gli errori riguardanti l'inserimento di un immobile nelle scritture contabili sono registrati tra le sopravvenienze, registrando contestualmente il relativo fondo ammortamento” (Resoconto della riunione ARCONET del 20 marzo 2019).

La legge regionale di approvazione del rendiconto 2017, la n. 10 del 10 luglio 2019, all'art. 8 dispone che in merito alla "Destinazione del risultato economico dell'esercizio: Il risultato economico dell'esercizio 2017 e dell'esercizio 2016 sono destinati alla "Riserva da risultato economico di esercizi precedenti"; tuttavia, non vi sono indicazioni circa l'utilizzo di questa riserva ad alimentare le altre.

Nella nota integrativa del bilancio di esercizio 2018 si scrive, in merito al valore delle riserve indisponibili di cui sopra, che esso *"ha subito un incremento per effetto dell'iscrizione nello stato patrimoniale di ulteriori beni ed anche per l'incremento di valore subito da quelli esistenti. A fronte dell'incremento, è stata rilevata la diminuzione della riserva da risultato economico di esercizi precedenti. Inoltre, ha subito variazioni per ammortamenti e rettifiche varie"*.

La Regione, con nota n. 45257 del 19 novembre 2019, ha fornito il dettaglio delle movimentazioni della riserva da risultati economici degli esercizi precedenti intervenute nel 2018. Si richiama, ad ogni modo, il rispetto del summenzionato principio contabile.

Altre riserve indisponibili sono costituite dalle riserve per utili conseguiti da società ed enti iscritti nelle immobilizzazioni finanziarie e dalle riserve relative alla partecipazione in enti senza valore di liquidazione (principio contabile 4/3 punto 6.3).

Per quanto riguarda le Riserve indisponibili per utili delle partecipate, nel bilancio di esercizio 2017 erano state applicate le modifiche introdotte, al punto 6.1.3 del citato principio contabile, dal D.M. 18 maggio 2017, modifiche che prevedevano *"l'imputazione al conto economico dei risultati di esercizio delle partecipate, utilizzando come contropartita il valore iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale; nell'esercizio 2018, a seguito dell'approvazione del bilancio d'esercizio 2017, gli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto saranno iscritti nell'apposita riserva vincolata del patrimonio"*.

Nella nota integrativa del 2018 si ritrova che riguardo alle riserve indisponibili si presentano variazioni relative a:

- accantonamento degli utili dell'esercizio 2017, definitivamente approvati dai rispettivi organi decisionali.
- utilizzi in conseguenza di perdite di esercizio 2018, nei casi in cui è presente una specifica riserva vincolata nel bilancio;
- stralcio della riserva relativamente a enti senza valore di liquidazione, in quanto il relativo importo è già considerato nella specifica riserva.

Per quanto riguarda le Riserve indisponibili relative alla partecipazione in enti senza valore di liquidazione, sono state considerate, analogamente a quanto accaduto nel 2017, le partecipazioni nella Fondazione Sardegna Film Commission e nella Fondazione Teatro lirico di Cagliari, per la quota di partecipazione della RAS.

Nell'esercizio 2018 è stato effettuato un accantonamento per effetto dell'incremento del patrimonio netto della Fondazione Teatro lirico di Cagliari.

4.3.5 Fondi per rischi e oneri

Il Fondo è costituito da accantonamenti destinati alla copertura di perdite o debiti aventi natura determinata, esistenza certa (oneri) o probabile (rischi) ma il cui ammontare o la cui data di sopravvenienza siano indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Il totale è pari a 448.050.915 euro, con **una diminuzione rispetto al 2017 del 44,16%**.

La tabella seguente riporta il dettaglio del Fondo per rischi ed oneri con le relative variazioni voce per voce rispetto al 2017.

Tabella 108 - Movimentazione del Fondo per rischi ed oneri

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Incrementi</i>	<i>Decrementi</i>	<i>31/12/2017</i>
F.do per imposte	407.244		-915.667	1.322.911
<i>Totale Fondi per imposte</i>	407.244	0	-915.667	1.322.911
F.do soppressione fondi di garanzia	46.543.224	5.000.000		41.543.224
F.do contenzioso legale	21.918.031	10.717.031		11.201.000
F.do passività diverse	1.967.180	1.934.668		32.512
F.do copertura deficit partecipazioni	2.831.970	53.562	-840.779	3.619.187
F.do perdite aziende sanitarie	354.999.409		-325.712.710	680.712.119
F.do rinnovi contrattuali	3.021.000		-3.795.695	6.816.695
F.do oneri futuri personale	16.362.857		-3.004.141	19.366.998
F.do rischi personale	0		-1.681.915	1.681.915
F.do Irap personale	0		-108.805	108.805
F.do rischi fiscale (conciliazione fisc.)	0		-36.041.368	36.041.368
<i>Totale Altri fondi</i>	447.643.671	17.705.261	-371.185.413	801.123.823
<i>Totale</i>	448.050.915	17.705.261	-372.101.080	802.446.734

Nel dettaglio, i Fondi per rischi ed oneri iscritti in bilancio riguardano:

- imposte stimate relative ad IRAP su oneri del personale;

- rischi di escussione derivanti da garanzie fideiussorie prestate dalla Regione a tutela di crediti accessi da imprese con fondi bancari (Fondi di garanzia);
- rischi per passività potenziali collegate a spese legali, liti arbitrati e contenziosi;
- rischi per passività diverse relative a spese non ancora realizzate per entrate vincolate già incamerate;
- rischi di copertura del *deficit* delle partecipazioni in società che presentano un patrimonio netto negativo al 31.12.2018, quantificati sulla base dei bilanci di esercizio. Il fondo presenta variazioni in aumento per perdite dell'esercizio (Fase 1 s.r.l.) e in diminuzione sia per cessazione (Nuova Mineraria Silius s.p.a. in concordato preventivo) e sia per stralcio del fondo già iscritto per insussistenza del rischio stesso (Agrosarda s.c.a.r.l. in liquidazione);
- rischi di copertura di perdite delle aziende sanitarie, calcolati in base alle perdite degli esercizi 2016 e 2017 (determinate in base ai modelli di CE trasmessi al Ministero considerato che i relativi bilanci non erano stati ancora approvati al momento della redazione dello SP). Inoltre, sono stati imputati accantonamenti per perdite pregresse (anteriori al 2011) derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti nei conti economici delle aziende sanitarie;
- oneri per compensi al personale e relative imposte dirette non ancora liquidate.

Analizzando le voci del Fondo per rischi ed oneri si nota che **il Fondo perdite aziende sanitarie rappresenta circa il 73%** del Fondo rischi ed oneri; in argomento, la nota integrativa specifica che i valori relativi alle perdite effettive e a quelle stimate sono stati verificati in modo approfondito dalle aziende sanitarie, con il coordinamento della DG Sanità, e ciò ha comportato:

- la diminuzione di accantonamenti già imputati in esercizi precedenti relativamente a perdite per ammortamenti non sterilizzati (a seguito del ricalcolo effettuato dalle aziende sanitarie successivamente alla predisposizione del bilancio di esercizio 2017 della Regione) ed a perdite degli esercizi 2016 e 2017 (per determinazione dei valori in base a bilanci definitivamente approvati);
- parziale copertura di perdite dell'esercizio 2016;
- imputazione della quota annuale pari ad 1/25 delle perdite per ammortamenti non sterilizzati.

Tabella 109 - Movimentazione Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Incrementi</i>	<i>Decrementi</i>	<i>31/12/2017</i>
Perdite esercizi precedenti da ammortamenti non sterilizzati <i>Quota annuale (1/25)</i> <i>Stralcio x ricalcolo perdite dopo Rend.2017</i>	164.691.103		-101.228.897 -10.636.800 -90.592.097	265.920.000
Perdite d'esercizio 2016 <i>Minori perdite rilevate dopo Bil.17</i> <i>Copertura 02/18</i> <i>Copertura 11/18</i>	105.280.596		-192.344.523 -9.864.923 -117.418.600 -65.061.000	297.625.119
Perdite d'esercizio 2017 <i>Minori perdite rilevate dopo Bil.17</i>	85.027.710		-32.139.290 -32.139.290	117.167.000
<i>Totale</i>	354.999.409	0	-325.712.710	680.712.119

Nella Nota Integrativa si specifica anche che, per la quantificazione dei Fondi per rischi e oneri, sono stati considerati tutti gli elementi noti fino alla data di redazione del Rendiconto della gestione (così come previsto dal principio contabile applicato 4/3 al punto 2, lett. b dell'ultimo periodo).

4.3.6 Trattamento di fine rapporto

Nello stato patrimoniale non è iscritto un Fondo per il trattamento di fine rapporto, per il motivo che esso viene corrisposto dall'INPS sulla base dei versamenti mensili effettuati dalla Regione.

4.3.7 Debiti

I debiti ammontano a 3.208.672.466 euro con una diminuzione del 18% rispetto al 2017. Sono suddivisi in debiti da finanziamento per 1.436.721.118 euro, debiti verso fornitori per 38.031.440 euro, debiti per trasferimenti e contributi per 864.549.191 euro e altri debiti per 865.673.796 euro.

Tabella 110 – I debiti

Voci	31/12/2018	31/12/2017	Var	Var%
1 Debiti da finanziamento	1.436.721.118	1.341.618.383	95.102.735	7%
a Prestiti obbligazionari	696.329.680	725.139.173	-28.809.493	-4%
b V/altre amministrazioni pubbliche	202.134.110	208.910.474	-6.776.364	-3%
c Verso banche e tesoriere	0	0	0	-
d Verso altri finanziatori	538.257.328	407.568.736	130.688.592	32%
2 Debiti verso fornitori	38.031.440	46.924.961	-8.893.521	-19%
3 Acconti	0	0	0	-
4 Debiti per trasferimenti e contributi	864.549.191	1.241.189.215	-376.640.024	-30%
a Enti finanziati dal servizio sanitario naz.	0	0	0	-
b Altre amministrazioni pubbliche	716.093.770	1.092.741.049	-376.647.279	-34%
c Imprese controllate	40.171.712	38.670.589	1.501.123	4%
d Imprese partecipate	31.574	3.877.977	-3.846.403	-99%
e Altri soggetti	108.252.135	105.899.600	2.352.535	2%
5 Altri debiti	869.370.717	1.261.219.515	-391.848.798	-31%
a Tributari	3.422.097	2.181.750	1.240.347	57%
b Verso istituti di previdenza e sicurezza soc.	274.824	7.300.805	-7.025.981	-
c Per attività svolta per c/terzi	0	0	0	-
d Altri	865.673.796	1.251.736.960	-386.063.164	-31%
D Totale Debiti	3.208.672.466	3.890.952.074	-682.279.608	-18%

In particolare, i debiti da finanziamento comprendono debiti da prestiti obbligazionari relativi a due emissioni effettuate rispettivamente nel 2004 e nel 2005, per l'ammontare di 500.000 euro ciascuna. Si tratta di titoli che non possono essere scambiati nel mercato *retail* (piccoli risparmiatori), ma unicamente da operatori professionali. I titoli sono quotati nella borsa di Lussemburgo. Il gestore attuale è *Bank of New York*.

Da evidenziare la voce "Altri debiti" che si riferisce a debiti tributari di diversa natura e in particolare la voce "d" ("Altri") comprende i debiti per residui perenti pari a 682.968.674 euro.

I debiti dello stato patrimoniale derivano dai residui passivi, ma includono anche le seguenti voci:

- a) quote capitale non ancora scadute relative a mutui passivi e debiti finanziari di ogni genere;
- b) residui perenti.

Con riferimento alle perenzioni, si rileva che nel corso dell'esercizio si sono verificate:

- riassegnazioni di residui perenti che riguardano spese correnti e in conto capitale. Ciò ha comportato la rilevazione di una scrittura contabile volta a neutralizzare il doppio debito generato dall'impegno assunto in competenza e del costo correlato per 56.123.373 euro.

Si osserva che la riassegnazione dei residui perenti non dovrebbe comportare alcuna movimentazione nella contabilità economico patrimoniale, non due registrazioni che si neutralizzano;

- stralci di residui perenti. In questo caso, l'Amministrazione ha ritenuto corretto procedere alla riduzione del debito per residui perenti, rilevando in contropartita un'insussistenza del passivo per euro 344.220.100.

A tale proposito, è stato chiesto in istruttoria di relazionare in merito al rispetto del principio contabile di cui alla lett. h), punto 9.3, D.Lgs. 118/2011, nella parte in cui dispone che *“La riassegnazione dei residui perenti nella contabilità finanziaria non è oggetto di rilevazione nella contabilità economico-patrimoniale”*, principio più volte richiamato dalla Sezione in occasione delle proprie precedenti pronunce. In tal sede, si è osservato che, mentre nell'esercizio 2017 il mancato rispetto di detto principio risultava neutro rispetto ai saldi di chiusura, nell'esercizio considerato la cancellazione dei residui perenti e la loro riassegnazione a esercizi successivi, comporta un miglioramento del risultato di fine esercizio (per rappresentazione di un componente positivo di reddito) e del valore del patrimonio netto (per decremento del passivo patrimoniale). Inoltre, negli esercizi individuati per la riassegnazione, si è ipotizzata un'impropria rappresentazione del fatto gestionale sottostante, a causa della registrazione di una manifestazione economica negativa già verificatasi che avrebbe dovuto essere registrata e contabilizzata in passato.

Pur nell'ambito della funzione conoscitiva assegnata alla contabilità economico-patrimoniale, in sede istruttoria si è chiesto, quindi, di controdedurre in merito all'eventuale violazione dei principi della annualità, della veridicità, della continuità, della comparabilità del bilancio, della competenza economica, rispettivamente previsti ai punti nn. 1, 5, 11, 12 e 17, All. 4/1, D.Lgs. 118/2011.

La Regione, con nota n. 41358 del 27 novembre 2019, ha controdedotto quanto segue: *“i residui perenti si riferiscono ad impegni assunti in passato, per i quali pur sussistendo*

un'obbligazione giuridica perfezionata, non sussiste la scadenza dell'obbligazione nell'anno di riferimento in cui è stata effettuata la cancellazione dal bilancio; nei casi di impegno per acquisto di beni e servizi non si è ancora verificato lo scambio, mentre nei casi di impegno per trasferimenti e contributi non si sono ancora verificate le utilità che stanno alla base della futura erogazione; in base al principio della prudenza, l'amministrazione regionale ha ritenuto di iscrivere l'intero importo dei residui perenti tra i debiti del primo stato patrimoniale, e non soltanto la quota accantonata del risultato di amministrazione (pari ad almeno il 70% dei residui perenti) come indicato dal MEF/RGS in sede di verifica della legge di approvazione del rendiconto 2016. L'effetto di tale decisione ha comportato l'immediata riduzione del patrimonio netto, per effetto della registrazione nello stato patrimoniale di costi (riferiti ai perenti) non da imputare agli esercizi di provenienza del c.d. "residuo" perento né tantomeno da imputare all'esercizio in chiusura; si tratta infatti di impegni andati a suo tempo in perenzione per decorso del tempo, secondo la vecchia disciplina della competenza finanziaria, ma non ancora scaduti, per i quali quindi non è presente il requisito della liquidazione/liquidabilità che giustifica l'imputazione del costo all'esercizio considerato né è ancora presente l'utilità derivante dalla controprestazione attesa".

L'Amministrazione regionale aggiunge che *“tra le finalità della contabilità economico patrimoniale, come indicato al punto 1 del principio contabile applicato 4/3, vi è quello di rappresentare le utilità economiche acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio e tale specificazione si collega al principio di competenza economica del punto n. 17 dell'Allegato 1 (primo periodo); sotto questo punto di vista, per gli interventi da realizzare (quelli imputati agli esercizi 2019 e successivi del Bilancio di Previsione 2019-2021) l'anticipata iscrizione dei residui perenti al 31/12/2015 tra i debiti dello stato patrimoniale pare un'anomalia rispetto alla cornice generale della competenza economica (e anche di quella potenziata) che trova applicazione nella contabilità economico patrimoniale ed analitica. Per le motivazioni di cui sopra, si ritiene che l'operazione autorizzata con l'art. 5, comma 1, della L.R. 40/2018 sia rispettosa della disciplina contabile armonizzata in quanto riconduce la contabilizzazione delle poste contabili in perenzione, ma non ancora esigibili/liquidabili, ai principi della annualità, della veridicità, della competenza economica e della competenza finanziaria potenziata di cui agli allegati 4/3 e 4/2 del d. lgs. 1 18/201 1 e smi nonché al principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma n. 18. Peraltro, anche se fosse stata effettuata una valutazione differente, il risultato economico dell'esercizio 2018, e tantomeno il patrimonio netto, non sarebbero stati di segno negativo”.*

Tanto considerato, premesse le distinti valutazioni, sopra espresse, con riferimento ai riflessi dell'operazione considerata in contabilità finanziaria, alle quali si rimanda, per ciò che concerne la contabilità economico-patrimoniale, si deve ribadire che, oltre al principio per il quale la riassegnazione dei residui parenti nella contabilità finanziaria non è oggetto di rilevazione nella contabilità economico-patrimoniale, occorre garantire l'integrale rappresentazione dei debiti, ancorché non scaduti, nello stato patrimoniale.

Si osserva, ad ogni modo, che il mantenimento dei residui in argomento non avrebbe pregiudicato la positività del risultato economico di esercizio e del patrimonio netto.

I residui passivi non liquidati al 31/12/2018 non sono pervenuti alla contabilità economico-patrimoniale attraverso la matrice di correlazione, ma sono stati riportati a fine anno quali scritture di rettifica per aggregati omogenei. Ciò in quanto i relativi componenti economici sono di competenza dell'esercizio.

Nella nota integrativa è riportata la tabella con la suddivisione per natura:

Tabella 111 - Debiti analisi per natura

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Variazioni</i>	<i>31/12/2017</i>
Residui passivi	1.088.982.866	-377.038.678	1.466.021.544
Debiti per mutui non scaduti	1.436.720.926	95.102.543	1.341.618.383
Debiti per residui parenti	682.968.674	-400.343.473	1.083.312.147
<i>Totale</i>	3.208.672.466	-682.279.608	3.890.952.074

4.3.8 Ratei e risconti passivi

Il rateo passivo è la quota di costo di competenza dell'esercizio, che avrà la propria manifestazione finanziaria in un esercizio successivo.

I ratei passivi sono pari a 211.464 euro e riguardano fitti passivi da pagare con scadenza posticipata.

Si sono azzerati invece nel 2018 i ratei passivi provenienti dalle polizze assicurative.

Tabella 112 - Ratei passivi

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Variazioni</i>	<i>31/12/2017</i>
Polizze assicurative	0	-102.369	102.369
Fitti passivi	211.464	71.327	140.137
<i>Totale</i>	211.464	-31.042	242.506

I risconti passivi (ricavi anticipati) sono dei ricavi già ottenuti, ma di competenza di uno o più esercizi successivi. In particolare, si riferiscono a quote del FPV e dell'avanzo di amministrazione che misurano proventi da trasferimenti già incamerati, ma con vincolo di destinazione, la cui maturazione è vincolata all'esito della procedura di spesa.

Tabella 113 - Risconti passivi

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>Variazioni</i>	<i>31/12/2017</i>
Proventi in avanzo vincolato	127.294.182	-129.073.717	256.367.899
Proventi in FPV	260.579.007	161.152.250	99.426.757
<i>Totale</i>	<i>387.873.189</i>	<i>32.078.533</i>	<i>355.794.656</i>

4.3.9 Conti d'ordine

Tabella 114 - Conti d'ordine

<i>Voci</i>	<i>31/12/2018</i>	<i>31/12/2017</i>
1 Impegni su esercizi futuri	5.007.621.528	4.831.596.236
2 Beni di terzi in uso	1.886.717	2.106.876
3 Beni dati in uso a terzi	38.932	
4 Garanzie prestate a amm.ni pubbliche		
5 Garanzie prestate a imprese controllate		
6 Garanzie prestate a imprese partecipate		
7 Garanzie prestate a altre imprese	112.899.808	117.759.431
<i>Totale Conti d'ordine</i>	<i>5.122.446.985</i>	<i>4.951.462.543</i>

Tra i conti d'ordine è stata registrata la somma complessiva di 5.122.446.985 euro. Si tratta dei conti per "memoria" e che al momento non costituiscono costo, ricavo, attività e passività. Nel caso della Regione si tratta soprattutto di impegni su esercizi futuri pari a 5.007.621.528 euro (obbligazioni giuridicamente perfezionate, per le quali, sulla base del principio della competenza finanziaria potenziata, l'imputazione della spesa interessa esercizi successivi al 2018).

5 LE SPESE PER IL PERSONALE

5.1 Dotazione organica e consistenza numerica del personale regionale

La Regione autonoma della Sardegna, ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) dello Statuto, è titolare della competenza legislativa primaria, *“In armonia con la Costituzione e i principi dell'ordinamento giuridico della Repubblica e col rispetto degli obblighi internazionali e degli interessi nazionali, nonché delle norme fondamentali delle riforme economico-sociali della Repubblica”*, nella materia dell'ordinamento degli uffici e degli enti amministrativi della Regione e dello stato giuridico ed economico del personale.

Sulla base delle dotazioni organiche definite ai sensi dell'art. 15, comma 1¹³², della L.R. 31/1998, recante la *“Disciplina del personale regionale e dell'organizzazione degli uffici della Regione”*, la Giunta regionale approva il Piano triennale del fabbisogno del personale, il quale *“in coerenza con gli strumenti di programmazione economico-finanziaria e nel rispetto dei vincoli di spesa stabiliti dal bilancio pluriennale, quantifica le risorse umane necessarie per lo svolgimento dei compiti istituzionali e ne prevede la ripartizione tra le direzioni generali in modo funzionale al conseguimento degli obiettivi dell'azione di governo”*.

Occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 165/2001 (come modificato, da ultimo, dal D.Lgs. 75/2017), il Piano del fabbisogno del personale costituisce atto fondamentale dell'organizzazione degli uffici per il raggiungimento delle finalità dell'amministrazione. Esso viene inteso, infatti, come strumento di ottimizzazione dell'impiego delle risorse pubbliche disponibili in vista del perseguimento di obiettivi di *performance* organizzativa, efficienza, economicità e qualità dei servizi ai cittadini, il che impone la sua integrazione coerente con la pianificazione pluriennale delle attività e della *performance*.

¹³² L'art. 15, comma 1, L.R. 31/1998, stabilisce che *“La Giunta regionale, su proposta dell'Assessore competente in materia di personale, sentiti gli assessori competenti, determina e aggiorna le dotazioni organiche dell'Amministrazione regionale e, di concerto con l'Assessore competente in materia ambientale, del Corpo forestale e di vigilanza ambientale. Sulla base delle dotazioni organiche così determinate, la Giunta regionale approva il Piano triennale del fabbisogno del personale”*.

Il Piano deve prevedere la coordinata attuazione dei processi di mobilità e di reclutamento del personale e deve indicare le risorse finanziarie destinate alla sua attuazione, nei limiti delle risorse quantificate sulla base della spesa per il personale in servizio e di quelle connesse alle facoltà assunzionali previste a legislazione vigente.

Nel Piano occorre indicare, quindi, la consistenza della dotazione organica e la sua eventuale rimodulazione in base ai fabbisogni programmati, nell'ambito del "*potenziale limite finanziario massimo*" della medesima, garantendo la neutralità finanziaria di detta rimodulazione. Resta fermo che la copertura dei posti vacanti avviene nei limiti delle assunzioni consentite a legislazione vigente.

Ai sensi dell'art. 6-ter del D.Lgs.165/2001, sono state adottate, con decreto del Ministro per la semplificazione e la pubblica amministrazione dell'8 maggio 2018, le Linee di indirizzo per la predisposizione dei Piani dei fabbisogni di personale da parte delle amministrazioni pubbliche, con le quali si evidenzia che l'individuazione del fabbisogno, in termini quantitativi e qualitativi, è atto "*a valle*" della programmazione che, nel rispetto dei vincoli finanziari, deve essere studiato in armonia con gli obiettivi definiti nel ciclo della *performance*, con superamento della logica della mera sostituzione del personale esistente.

Di particolare rilievo, difatti, è la valorizzazione degli elementi normativi che giustificano il superamento del concetto di dotazione organica (e della sua rigidità) a favore di uno strumento, quale è inteso il Piano triennale del fabbisogno, "*programmatico, modulabile e flessibile*", da adattare alle effettive esigenze di reclutamento e gestione delle risorse umane e da aggiornare annualmente, con l'indicazione, per ciascuna annualità, delle risorse finanziarie destinate alla sua attuazione.

L'Amministrazione regionale con la D.G.R. n. 36/9 del 17 luglio 2018 ha approvato il Piano triennale del fabbisogno di personale 2018-2020, parzialmente modificato con D.G.R. 61/29 del 18 dicembre 2018.

La Corte costituzionale, con la pronuncia 154 del 2019, ha evidenziato che il Piano "*deve essere adottato annualmente, per poter essere variato in relazione alle mutate esigenze di contesto normativo, organizzativo o funzionale*"; inoltre, il mancato adempimento degli obblighi di

programmazione comporta il divieto di assunzione di personale, ai sensi dell'art. 6, comma 6,¹³³ D.Lgs. 165/2001.

Detto Piano, per il triennio 2018-2020, individua una capacità assunzionale¹³⁴ pari a 16.740.992,33 euro di cui 7.107.320,98 euro per il 2018, cui vanno aggiunti gli incrementi di 7.921.469,95 euro e di 1.712.201,40 euro rispettivamente del 2019 e del 2020, come rappresentato nelle tabelle che seguono alle quali si fa rinvio.

Tabella 115 - Capacità assunzionale triennio 2018-2020

Capacità assunzionale	2018	Incremento dal 2019	Incremento dal 2020	Totale
Personale amministrativo	3.346.673,89*	5.845.990,96	1.474.533,44	10.667.198,28
Personale del CFVA	930.433,70	307.401,29	0.0	1.237.834,98
Personale dirigente	2.830.213,40	1.768.077,70	237.667,97	4.835.959,07
Totale	7.107.320,98*	7.921.469,95	1.712.201,40*	16.740.992,33

*valori così arrotondati nel piano 2018-2020

Tabella 116 - Riepilogo capacità assunzionale 2018-2020

Capacità assunzionale cumulata	Anno 2018	Anno 2019	Anno 2020
Totale	7.107.320,98	15.028.790,93	16.740.992,33

Tabella 117 - Stanziamenti disponibili nel bilancio regionale¹³⁵

	Anno 2018	Anno 2019	Anno 2020
Capitolo SC01.0216 (fondo per il reclutamento)	1.977.341,44	6.862.295,35	8.862.295,35
Altri capitoli (*)	0.0	7.171.029,29	6.883.230,69
Totale risorse bilancio 2018-2020	1.977.341,44	14.033.324,64	15.745.526,04
Ulteriori risorse da trasferire nel bilancio regionale da parte di Sardegna ricerche finalizzate alla stabilizzazione del personale ad essa riferito (utilizzabili a seguito del trasferimento delle risorse)	265.457,68	995.466,29	995.466,29
Totale risorse	2.242.799,12	15.028.790,93	16.740.992,33

¹³³ Ai sensi dell'art. 22, comma 1, D.Lgs. 75/2017, il divieto in oggetto, in sede di prima applicazione, si applica a decorrere dal 30 marzo 2018 e comunque solo decorso il termine di sessanta giorni dalla pubblicazione delle Linee di indirizzo.

¹³⁴ Al netto delle 141 assunzioni già realizzate nel 2017 e nel 2018 riferite alla precedente programmazione del fabbisogno.

¹³⁵ Nel Piano si precisa che le risorse finanziarie disponibili (così come, per omogeneità, la predetta capacità assunzionale determinata in base alle economie delle cessazioni) sono riferite alla copertura della parte fissa della retribuzione e dei relativi oneri riflessi e l'IRAP a carico del datore di lavoro. Tali risorse non sono riferite, invece, alla parte accessoria della retribuzione, che trova copertura nelle risorse stanziare per il trattamento accessorio che, a decorrere dal 2017, ai sensi dell'art. 23, comma 2, del D.Lgs. 75/2017, sono contenute, indipendentemente dalle unità in servizio, nei limiti del 2016.

[* risorse presenti nei capitoli relativi alle retribuzioni/oneri riflessi/IRAP (suddivisi per missioni e programmi) a copertura degli oneri per il personale in servizio. Le risorse disponibili sono corrispondenti a economie sugli oneri del personale di cui è prevista la cessazione nonché a ulteriori economie di spesa riscontrate nei medesimi capitoli.]

Tabella 118 – Spesa capacità assunzionale per le diverse tipologie

	Personale Amministrativo	Cfva	Dirigenti	Totale
Risorse attribuite	11.457.032,60	1.606.629,14	3.677.330,59	16.740.992,33

Tale capacità assunzionale è ripartita dal Piano nella seguente misura: 11.457.032,60 euro per il personale amministrativo, 1.606.629,14 euro per il CFVA, 3.677.330,59 euro per i dirigenti.

L'All. 4 del Piano riporta il computo della capacità assunzionale e le disponibilità finanziarie con le tabelle di seguito riportate:

Tabella 119- Riepilogo risorse assunzionali

	Dirigenti	Personale amministrativo	CFVA	Totale	
Recupero risorse triennio precedente	1.381.471,45	524.671,29	526.506,02	2.432.648,75	capacità assunzionale dal 2018
Cessazioni 2017	1.448.741,95	2.822.002,60	403.927,68	4.674.672,23	
Cessazioni 2018 (previsione)	1.768.077,70	5.845.990,96	307.401,29	7.921.469,95	capacità assunzionale dal 2019
Cessazioni 2019 (previsione)	237.667,97	1.474.533,44	-	1.712.201,40	capacità assunzionale dal 2020
Totale	4.835.959,07	10.667.198,28	1.237.834,98	16.740.992,33	

Tabella 120 - Riepilogo risorse disponibili in bilancio per il triennio 2018-2020

	anno 2018	anno 2019	anno 2020 e a regime
Capitolo SC01.0126	1.977.341,44	6.862.295,35	8.862.295,35
Capitoli vari retrib/oneri rif/irap	0,00	7.171.029,29	6.883.230,69
totale risorse bilancio 2018-2020	1.977.341,44	14.033.324,64	15.745.526,04
ulteriori risorse da trasferire nel bilancio regionale da parte Sardegna ricerche finalizzate alla stabilizzazione del personale ad essa riferito (utilizzabili a seguito del trasferimento delle risorse)	265.457,68	995.466,29	995.466,29
Totale risorse	2.242.799,12	15.028.790,93	16.740.992,33

Tabella 121 - Attribuzione delle risorse annuali tra le tipologie

anno	Dirigenti	Personale amministrativo	CFVA	totale
2018	492.653,82	1.534.904,39	215.240,91	2.242.799,12
2019	2.808.574,18	8.750.348,97	1.227.068,66	12.785.991,81
2020	376.102,59	1.171.779,24	164.319,57	1.712.201,40
TOTALE RISORSE ATTRIBUITE	3.677.330,59	11.457.032,60	1.606.629,14	16.740.992,33

Tabella 122 - Assunzioni previste

	anno 2018	anno 2019	anno 2020	totale spesa assunzioni
Risorse disponibili	2.242.799,12	12.785.991,81	1.712.201,40	
Risorse residue anno precedente		568.955,62	5.214.385,65	
Totale risorse disponibili	2.242.799,12	13.354.947,43	6.926.587,06*	
Incremento spesa per assunzioni 2018	1.673.843,49	4.603.069,61	-	6.276.913,10
Incremento spesa per assunzioni 2019		3.537.492,17	-	3.537.492,17
Incremento spesa per assunzioni 2020			6.858.846,17	6.858.846,17
Totale spesa per assunzioni	1.673.843,49	8.140.561,78	6.858.846,17	16.673.251,45
Residuo disponibile per l'anno successivo	568.955,62	5.214.385,65	67.740,88	

* importo così arrotondato nel piano 2018-2020

Per ciò che concerne le posizioni dirigenziali, il Piano illustra le dotazioni organiche dirigenziali del c.d. "Sistema Regione"¹³⁶, distinguendo tra Amministrazioni del comparto e Amministrazioni *extra* comparto, per un totale di 285 posizioni, così suddivise:

¹³⁶ Ai sensi dell'art. 1, comma 2-bis, L.R. 31/1998, "L'Amministrazione, gli enti, le agenzie, le aziende e gli istituti regionali costituiscono il sistema Regione. Gli enti del sistema Regione sono elencati, in via ricognitiva, nell'allegato 1, che è aggiornato con deliberazione della Giunta regionale".

Tabella 123 - Amministrazioni extra comparto

Amministrazioni del Comparto	Posizioni dirigenziali
Amministrazione regionale	137
AGRIS	10
ARGEA	15
LAORE	13
ASPAL	8
CONSERVATORIA DELLE COSTE	3
AREA	15
SARDEGNA RICERCHE	4
ENAS	12
ERSU CA	3
ERSU SS	3
ISRE	3
ASE	3
TOTALE	229
Amministrazioni extra comparto	Posizioni dirigenziali
ARPAS - esclusi dirigenti sanitari	32
IZS - esclusi dirigenti sanitari	11
FORESTAS	13
TOTALE	56
TOTALE COMPLESSIVO	285

Con D.G.R. n. 61/29 del 18 dicembre 2018 è stato modificato il Piano 2018-2020 e rideterminata la dotazione organica dirigenziale dell'Amministrazione regionale approvata con la D.G.R. 28/13 del 5 giugno 2018 (che al 31 marzo 2018 prevedeva 149 posizioni dirigenziali da ridurre a 137), incrementando di una unità le posizioni dirigenziali della Direzione generale dei Beni culturali, informazione, spettacolo e sport (da 4 a 5 unità), in attuazione delle disposizioni dell'art. 11¹³⁷ della L.R. 22/2018, recante la "Disciplina della politica linguistica regionale" e della relativa D.G.R. n. 54/18 del 6 novembre 2018, e così determinando un totale complessivo di 138 posizioni dirigenziali.

¹³⁷ Istituzione degli Sportelli linguistici (Ofitzios de su sardu).

Il conseguente incremento delle posizioni dirigenziali risulta in controtendenza rispetto alle disposizioni precedenti che avevano registrato un costante calo della consistenza numerica dei dirigenti.

Per quanto concerne il personale dirigente in servizio, le tabelle che seguono mostrano la situazione rilevata dall'amministrazione regionale alla data del 31/12/2017 e del 31/12/2018.

Con nota n. 36373 del 29 ottobre 2019, la Regione ha comunicato di aver proceduto, nel 2018, all'assunzione di 6 dirigenti, di cui 4 mediante procedure di mobilità ai sensi dell'art. 38-*bis*¹³⁸, L.R. 31/1998 (e 3 nel 2019), e 2 attingendo a graduatorie vigenti di AREA oltre che al conferimento di 9 incarichi dirigenziali a tempo determinato ai sensi dell'art. 29, comma 4-*bis*, L.R. 31/1998¹³⁹ (e 4 nel 2019).

Il risultato complessivo, pari a 120 unità, non è variato nel biennio considerato, mentre per il personale "in forza" si registra una diminuzione di 4 unità nel 2018 (107 rispetto a 111).

¹³⁸ Passaggio diretto di personale tra amministrazioni diverse mediante cessione del contratto di lavoro di dipendenti a tempo indeterminato in servizio che facciano domanda di trasferimento ai fini della copertura dei posti vacanti delle rispettive dotazioni organiche.

¹³⁹ L'art. 29, comma 4-*bis*, della L.R. 31/1998, dispone che per lo svolgimento delle funzioni di cui agli artt. 25 e 26 della legge regionale (Direttori di servizio e Unità di progetto) possono essere conferiti, con procedure selettive a evidenza pubblica, nei limiti dell'8% delle dotazioni organiche dirigenziali complessive e secondo le rispettive procedure di nomina, incarichi dirigenziali con contratto di diritto privato a tempo determinato, ai sensi dell'art. 19, comma 6, del D.Lgs. 165/2001.

Tabella 124 – Personale Dirigente al 31/12/2017 compreso il C.F.V.A.

DIRIGENTI	Direttore generale *	Direttore di servizio	Direttore di unità di progetto	Ispettore	TOTALE in forza	Dirigente in aspettativa / comando e/o assegnazione temporanea a OUT	COMPLESSIVO
dirigenti R.A.S. a tempo indeterminato	18	63	2	2	85	7	92
dirigenti R.A.S. - ex SRA - in forza ad ARGEA					0	2	2
dirigenti con contratto a t.d. e/o in comando IN (provenienti da Enti e/o Agenzie non rientranti nel Sistema Regione)	4	6	1		11		11
dirigenti in mobilità temporanea IN (provenienti da Enti e/o Agenzie del Sistema Regione)	2	13			15		15
COMPLESSIVO	24	82	3	2	111	9	120

*È compreso il direttore dell'Ufficio speciale ENPI-CBC Bacino del Mediterraneo, equiparato ad un DG
Fonte: dati forniti dalla Regione con nota n. 20733 del 21/06/2018 Direzione Generale dei Servizi Finanziari

Tabella 125 - Personale Dirigente al 31/12/2018 compreso il C.F.V.A.

DIRIGENTI	Direttore generale *	Direttore di servizio	Direttore di unità di progetto	Ispettore	TOTALE in forza	Dirigente in aspettativa/comando e/o assegnazione temporanea OUT	Dirigente in attesa di incarico	COMPLESSIVO
dirigenti R.A.S. a tempo indeterminato	16	55	3		74	7	4	85
dirigenti R.A.S. - ex SRA - in forza ad ARGEA					0	2		2
dirigenti con contratto a t.d. e/o in comando IN (provenienti da Enti e/o Agenzie non rientranti nel Sistema Regione)	4	6			10			10
dirigenti in mobilità temporanea IN (provenienti da Enti e/o Agenzie del Sistema Regione)	3	20			23			23
COMPLESSIVO	23	81	3	0	107	9	4	120

Fonte: Relazione sulla gestione – Allegato al rendiconto 2018

*È compreso il direttore dell'Ufficio speciale ENPI-CBC Bacino del Mediterraneo, equiparato ad un DG

Al numero dei dirigenti in servizio si aggiunge il personale qualificato del Centro regionale di Programmazione (CRP) che ha una posizione equiparata a quella dirigenziale e che conta 14 unità (18 unità nel 2017). A tale proposito, si deve ricordare che, con l'entrata in vigore dell'art. 3 della L.R. 40/2018¹⁴⁰, le retribuzioni del personale esperto del CRP rientrano nella contabilità ordinaria.

La Regione, con nota di risposta n. 36373 del 29 ottobre 2019, ha riferito che detto personale "non rientra nel computo della dotazione organica dirigenziale", circostanza che appare riferibile

¹⁴⁰ L'art. 3, al comma 1, a seguito della chiusura della contabilità speciale della L. 402/1994 di conversione del D.L. 248/1994, relativa alle risorse del Piano di rinascita di cui all'art. 13 dello Statuto, ha disposto l'abrogazione dell'art. 1, comma 21 della L.R. 1/2009 che prevedeva un apposito titolo di spesa (12.7.00) in detta contabilità speciale per la copertura degli oneri di personale e di gestione del CRP; al comma 2 del medesimo art. 3 della L.R. 40/2018 è disposto che gli oneri di funzionamento gravano ora sulla Missione 01 - Programma 12 -Titolo 1 e Titolo 2.

alla disciplina speciale¹⁴¹ che ha caratterizzato tale articolazione organizzativa, ma che necessita di essere coordinata con l'art. 1, comma 1, L.R. 21/2018, che ha modificato l'art. 21, comma 1, L.R. 31/1998, provvedendo all'istituzione del Ruolo unico del personale dirigenziale, del quale fanno parte i dirigenti del comparto di contrattazione regionale.

In argomento, la Regione, con nota n. 39877 del 27 novembre 2019, ha confermato che tale personale non è inserito nella dotazione organica dirigenziale in quanto attualmente possiede lo status di "personale qualificato".

Con riferimento al personale non dirigente dell'Amministrazione regionale si rileva che la composizione della dotazione organica non è mutata rispetto a quella ridefinita dalla D.G.R. n. 23/9 del 20 maggio 2012 che indica, in sintesi, i seguenti dati:

Tabella 126 - Dotazione organica del personale non dirigente della Regione

Categoria A	Categoria B	Categoria C	Categoria D	Totale	Giornalisti a tempo indeterminato	Totale complessivo
180	551	853	1407	2991	5	2996

Fonte: D.G.R. n. 23/9 del 20 maggio 2012

Analogamente, la pianta organica del Corpo forestale e di vigilanza ambientale non ha subito modifiche rispetto a quella stabilita con la D.G.R. n. 50/20 del 10 novembre 2009.

Tabella 127 - Dotazione organica personale non dirigente C.F.V.A.

Area A	Area B	Area C	Totale
975	325	80	1.380

Fonte: D.G.R. n. 50/20 del 10 novembre 2009

¹⁴¹ La L.R. 7/62, agli artt. 13 e 15, disciplinava il CRP prevedendo l'assunzione, su proposta dell'Assessore alla rinascita, con Decreto del Presidente della Giunta, sentita la Giunta medesima, per chiamata diretta di personale qualificato nelle discipline economiche, sociali, statistiche, tecniche ed amministrative. Con la stessa procedura venivano determinate le condizioni di assunzione e del trattamento economico (al CRP poteva essere destinato anche personale comandato dallo Stato e da enti pubblici, nonché personale alle dipendenze regionali). Tale disciplina è stata abrogata dall'art. 4, comma 4, L.R. 24/2016 nell'ambito della ricognizione delle leggi regionali per le quali è necessaria l'abrogazione espressa. Con l'art. 67 della L.R. 5/85, è stato previsto che "Nelle more della riorganizzazione degli uffici tecnici della programmazione in coerenza con gli indirizzi di riforma della Regione, il Centro regionale di programmazione, costituito ed ordinato ai sensi della legge regionale n. 7, del 1962, articoli 13, 14 e 15, adempie alle funzioni attribuitegli dalla legislazione vigente. In particolare, il Centro regionale di programmazione, anche utilizzando competenze professionali esterne all'amministrazione regionale, organizza il sistema informativo regionale, redige, d'intesa con gli Assessorati e gli organismi competenti, il Piano generale di sviluppo economico e sociale, lo schema di assetto territoriale e i programmi generali e di settore".

Con riguardo al **personale a tempo indeterminato non dirigente in servizio**, dal raffronto scaturito dai dati trasmessi dalla Regione in occasione del rendiconto 2017 rispetto a quelli allegati al rendiconto 2018, emerge la seguente situazione:

Tabella 128 – Raffronto personale non dirigente 2017/2018

PERSONALE NON DIRIGENTE A TEMPO INDETERMINATO	CAT. A		CAT. B		CAT. C		CAT. D ¹⁴²		Giornalisti		TOTALE	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
in forza	164	156	391	382	626	626	985	1.070	4	4	2.170	2.238
in comando - assegnazione temporanea - distacco OUT	4	4	29	25	16	16	29	50			78	95
ex SRA in forza c/o uffici R.A.S.			2	2	1	1	2	2			5	5
ex SRA in forza ad ARGEA	2	2	52	51	77	73	56	49			187	175
ex SRA in comando - assegnazione temporanea OUT			1	1	2	2					3	3
COMPLESSIVO	170	162	475	461	722	718	1.072	1.171	4	4	2.443	2.516

Fonte: per il 2017 dati forniti dalla Regione con nota n. 20733 del 21 giugno 2018, per il 2018 dati dalla Relazione sulla gestione 2018

La Regione, con la menzionata nota n. 36373 del 29 ottobre 2019, ha comunicato che nel 2018, sono state assunte 39 unità di personale di categoria D a seguito di procedura di cui all'art. 3, comma 2, lett. a), L.R. 37/2016¹⁴³ (di cui 35 riferite alle Agenzie Sardegna ricerche e Conservatoria delle coste) e 15 unità (11 di categoria D, 2 di categoria C e 2 di categoria B) a seguito di procedure concorsuali *ex art. 3, comma 2, lett. b)*, L.R. 37/2016¹⁴⁴.

¹⁴² Per quanto riguarda il 2017, la Regione precisa che nella cat. D sono comprese 3 unità che svolgono funzioni di Direttore di Servizio. Per il 2018 precisa ulteriormente che nella categoria D sono comprese 3 unità che svolgono funzioni di Direttore di servizio e 4 di Responsabile di unità di progetto. Sono inoltre comprese 5 unità con contratto da dirigente a tempo determinato (direttore di servizio c/o DD.GG.R.A.S.).

¹⁴³ V. par. sui contratti di lavoro flessibile.

¹⁴⁴ V. par. sui contratti di lavoro flessibile.

La tabella che precede mostra un incremento totale del 2,98%, pari a 73 unità, determinato dall'aumento del personale inquadrato nella categoria D (+99 unità) poiché tutte le altre categorie risultano in diminuzione.

Con riguardo, invece, al personale forestale, di seguito si prospetta il raffronto rispetto al precedente esercizio:

Tabella 129 – Raffronto personale forestale 2017/2018

PERSONALE FORESTALE A TEMPO INDETERMINATO	AREA A		AREA B		AREA C ***		TOTALE	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
in forza (anche c/o altra D.G. della RAS)	926	919	282	278	59	55	1267	1252
in comando OUT e/o distacco c/o Procure della Repubblica	10	10	12	11			22	21
COMPLESSIVO	936	929	294	289	59	55	1289	1273

*** nell'area c sono comprese 7 unità che svolgono funzioni di direttore di servizio (2017/2018)

Fonte: per il 2017 dati forniti dalla Regione con nota n. 20733 del 21 giugno 2018, per il 2018 dati dalla Relazione sulla gestione 2018

Rispetto all'anno precedente, il personale a tempo indeterminato del C.F.V.A. in servizio al 31/12/2018 si è ridotto complessivamente di 16 unità, corrispondenti ad un decremento dell'1,24%.

Dalla documentazione esaminata, inoltre, risulta una ragguardevole molteplicità di soggetti raggruppati sotto la voce "Altro personale", per un totale di 593 unità.

Per quanto concerne il personale non dirigente, l'Amministrazione regionale, sotto la medesima voce "Altro Personale", ha evidenziato ulteriori 95 unità (53 nel 2017) delle quali 58 provenienti da Enti o Agenzie regionali e 37 da Amministrazioni che non rientrano nel Sistema regione. Questi dipendenti si trovano in posizione di comando e/o in assegnazione temporanea presso l'Amministrazione regionale e sono destinati alle Direzioni generali.

Inoltre, presso gli Uffici politici risultano assegnate 74 unità (83 unità nel 2017) provenienti da personale esterno in posizione di comando (27 unità) o per le quali è stato stipulato apposito contratto/convenzione (47 unità) così come rappresentato nella tabella seguente:

Tabella 130 – Personale esterno presso Uffici politici

Personale in forza c/o uffici di supporto all'organo politico	CONTRATTO/ CONVENZIONE	COMANDO	TOTALE
CAPO UFFICIO STAMPA	1		1
PORTAVOCE	1		1
ADDETTO STAMPA	12		12
CAPO DI GABINETTO	11	1	12
SEGRETARIO PARTICOLARE	9	3	12
CONSULENTE	11	2	13
ADDETTO DI GABINETTO/ SEGRETERIA	2	17	19
AUTISTA PRESIDENTE/ ASSESSORE		2	2
COMPITI DI STUDIO E RICERCA		2	2
TOTALE	47	27	74

Fonte: Relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2018

Infine, si riscontrano 410 unità (381 unità nel 2017) provenienti dal personale iscritto alla lista speciale ad esaurimento istituita presso l'Assessorato competente in materia di formazione professionale ai sensi delle LL.RR. 42/89 e 3/2008.

5.2 La spesa per il personale suddivisa per missioni

A cominciare dall'esercizio 2017, la spesa per il personale è stata ripartita per missioni e programmi nei documenti del bilancio di previsione e del consuntivo, come previsto dall'art. 14, comma 1 del D.Lgs. 118/2011, superando così la collocazione temporanea utilizzata precedentemente sotto il programma "Risorse umane" all'interno della missione "Servizi istituzionali generali e di gestione" (art. 14, comma 3-bis, D.Lgs. 118/2011) e garantendo in tal modo una migliore leggibilità e una rappresentazione più trasparente del bilancio della spesa del personale, rapportata alle funzioni istituzionali e, quindi, alle politiche e ai servizi offerti dalla Regione.

La tabella che segue espone la disaggregazione della spesa per il personale per missioni corrispondenti al Macroaggregato 101, denominato “*Redditi di lavoro dipendente*”.

Tabella 131 – Spesa per il personale suddivisa per missioni

MISSIONE	Impegnato formale C/Competenza	LIQUIDATO C/Competenza	LIQUIDATO C/Cresidui	Liquidato Totale
Servizi istituzionali, generali e di gestione	108.257.782,39	103.651.603,25	6.119.918,31	109.771.521,56
Ordine pubblico e sicurezza	132.630,35	132.630,35	-	132.630,35
Istruzione e diritto allo studio	1.800.656,67	1.800.656,67	51.322,65	1.851.979,32
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	3.827.600,61	3.827.600,61	124.571,04	3.952.171,65
Politiche giovanili, sport e tempo libero	486.097,69	486.097,69	11.816,60	497.914,29
Turismo	3.141.174,26	3.141.174,26	49.814,32	3.190.988,58
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	6.630.096,60	6.630.096,60	151.276,81	6.781.373,41
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	70.777.798,61	70.767.366,98	1.937.814,77	72.705.181,75
Trasporti e diritto alla mobilità	2.710.844,25	2.710.844,25	66.828,00	2.777.672,25
Soccorso civile	2.720.469,00	2.720.469,00	91.049,85	2.811.518,85
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1.767.180,13	1.767.180,13	51.781,36	1.818.961,49
Tutela della salute	3.995.879,98	3.995.879,98	82.483,85	4.078.363,83
Sviluppo economico e competitività	2.756.767,40	2.756.767,40	60.643,24	2.817.410,64
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	19.217.361,24	19.075.568,41	74.990,87	19.150.559,28
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	13.842.160,02	13.831.732,14	383.328,82	14.215.060,96
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	664.777,74	664.777,74	21.421,27	686.199,01
Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	359.504,58	359.504,58	18.044,89	377.549,47
Relazioni internazionali	1.223.347,38	1.223.347,38	40.664,35	1.264.011,73
Fondi e accantonamenti	110.785,12	110.785,12	-	110.785,12
TOTALE	244.422.914,02	239.654.082,54	9.337.771,00	248.991.853,54

Fonte: Relazione sulla gestione 2018 (allegato al rendiconto)

Per l'esercizio 2018, la spesa per il personale impegnata in conto competenza, risultante dal Macroaggregato 101, si attesta su 244.422.914,02 euro, mentre la parte liquidata ammonta a

248.991.853,54 euro, di cui 239.654.082,54 euro in conto competenza e 9.337.771,00 euro in conto residui.

L'importo impegnato comprende:

- retribuzioni lorde per 183.356.366,18 euro;
- altre spese per il personale (contributi per asili nido, ricreative o di vacanza messe a disposizione dei lavoratori dipendenti e delle loro famiglie e altre spese per il benessere del personale) per 2.213.558,96 euro;
- contributi sociali a carico dell'Ente per 57.785.364,17 euro;
- contributi sociali figurativi per 1.067.624,71 euro;

Nel paragrafo che segue e nelle tabelle in esso contenute saranno illustrate tutte le tipologie di spesa da imputare a “Spesa di Personale” e da valutare ai fini della verifica del rispetto dei limiti di spesa.

A tale proposito, la Corte costituzionale (*ex plurimis*, con le sentenze nn. 108/2011, 27/2014, 218 e 153 del 2015, 72 e 191/2017) ha affermato che i vincoli imposti dal Legislatore statale all'incremento dell'aggregato “spesa di personale” costituiscono principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica.

Occorre ricordare che con il menzionato art. 1, comma 1, L.R. 21/2018, che ha modificato l'art. 21, comma 1, L.R. 31/1998, è stato istituito il Ruolo unico del personale dirigenziale, del quale fanno parte i dirigenti del comparto di contrattazione regionale, e con l'art. 5 della medesima L.R. 21/2018, che ha inserito l'art. 33-*bis* alla L.R. 31/1998, è stato introdotto il Ruolo unico del personale regionale, che comprende il personale del comparto di contrattazione regionale di cui all'art. 58 della L.R. 31/1998.

In attuazione dell'art. 7 della suddetta legge, con D.G.R. n. 59/21 del 4 dicembre 2018, è stato adottato un atto di prima applicazione ed indirizzo ai fini dell'attuazione progressiva del nuovo istituto. Il provvedimento puntualizza che il comparto di contrattazione regionale è più ristretto rispetto all'insieme delle Amministrazioni che rientrano nel c.d. “Sistema Regione” e comprende:

- Amministrazione regionale;
- Agenzie agricole AGRIS, ARGEA e LAORE;

- ERSU di Cagliari e Sassari;
 - ENAS;
 - AREA;
 - ISRE;
 - ASE;
 - Agenzia Sardegna Ricerche (per il solo personale a cui si applica il contratto del comparto regionale);
 - Agenzia FoReSTAS (una volta completato l'iter previsto dall'art. 2 della L.R. 43/2018, recante le norme in materia di inquadramento di tale personale); per ciò che concerne il trattamento retributivo del personale dell'Agenzia, si segnala che l'art. 6, comma 6 della legge regionale 5 novembre 2018, n. 40 (*“Disposizioni finanziarie e seconda variazione al bilancio 2018-2020”*), con il quale si dispone che *“Al fine di omogeneizzare i trattamenti retributivi dei dipendenti dell'Agenzia forestale regionale per lo sviluppo del territorio e dell'ambiente della Sardegna (FoReSTAS) con quelli del personale del comparto di contrattazione regionale di cui all'articolo 58 della legge regionale n. 31 del 1998, le risorse da destinare alla contrattazione collettiva integrativa relativa al triennio 2016-2018, stabilite dall'articolo 1, comma 37, della legge regionale n. 32 del 2016 sono incrementate, a decorrere dall'anno 2018, di euro 1.000.000 (missione 09 - programma 05 - titolo 1)”*, è stato oggetto di impugnazione da parte del Governo, con ricorso del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 2 del 15 gennaio 2019. A tale proposito, si osserva che le relative somme sono state stanziare, ma non impegnate, nel capitolo di spesa SC04.1919 - CDR 00.03.00.00 e, pertanto, come confermato dalla Regione¹⁴⁵, esse sono confluite nell'avanzo di amministrazione vincolato al 31/12/2018; l'Amministrazione regionale ha comunicato, inoltre, che il Servizio interessato non ne ha richiesto la reinscrizione.
- L'impugnativa è stata decisa dalla Corte costituzionale, con la pronuncia n. 232 dell'8 ottobre 2019, nel senso dell'inammissibilità della questione proposta.
- Agenzia della Conservatoria delle Coste;
 - ASPAL.

¹⁴⁵ Con nota dell'11 novembre 2019.

5.3 La verifica dei limiti alla spesa di personale

La Relazione sulla gestione 2018 allegata al rendiconto, nella sezione dedicata alla spesa per il personale, contiene, tra l'altro, i prospetti riepilogativi concernenti la riduzione della spesa per il personale 2018 rispetto al valore medio della spesa sostenuta nel triennio 2011 - 2013.

La Regione ha rispettato i limiti di spesa per il personale di cui all'art. 1, commi 557 e ss.¹⁴⁶, L. 296/2006, dando dimostrazione della riduzione conseguita con l'esposizione particolareggiata delle componenti di spesa da comprendere e da detrarre.

L'aggregato di spesa esaminato, che ammonta a 273.634.675,39 euro, tiene conto del personale a tempo indeterminato e a tempo determinato, oltre che del personale esperto del CRP.

L'aggregato, inoltre, include la spesa sostenuta per i contratti di collaborazione coordinata e continuativa, quella per l'IRAP e per l'acquisto di servizi connessi alla gestione del personale quali missioni, formazione, accertamenti sanitari e spese per commissioni e comitati dell'Ente.

La Relazione sulla gestione 2018 illustra, ancora, le voci sottratte dall'importo complessivo della spesa ai fini della verifica della sua riduzione rispetto alla media riscontrata nel triennio 2011-2013:

¹⁴⁶ Di seguito le norme di interesse: comma 557 "Ai fini del concorso delle autonomie regionali (..) assicurano la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento: (...) b) razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l'incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico; c) contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali"; comma 557-bis " Ai fini dell'applicazione del comma 557, costituiscono spese di personale anche quelle sostenute per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, per la somministrazione di lavoro, per il personale di cui all'articolo 110 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, nonché per tutti i soggetti a vario titolo utilizzati, senza estinzione del rapporto di pubblico impiego, in strutture e organismi variamente denominati partecipati o comunque facenti capo all'ente"; 557-ter "In caso di mancato rispetto del comma 557, si applica il divieto di cui all'art. 76, comma 4, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133" (divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione continuata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto e divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione); comma 557-quater "Ai fini dell'applicazione del comma 557, a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione".

- la spesa a carico di finanziamenti comunitari e privati¹⁴⁷;
- la spesa per il lavoro straordinario per attività elettorale rimborsate dallo Stato;
- la spesa per servizi connessi alla gestione del personale non costituente retribuzione¹⁴⁸;
- gli incentivi della progettazione, i cui oneri sono ricompresi nei costi delle opere;
- la spesa per il personale in quiescenza, in quanto trattasi di importi riferiti ad anzianità di servizio pregresse a quella regionale;
- la spesa per le categorie protette (quota obbligatoria);
- la spesa sostenuta per il personale regionale “comandato/temporaneamente assegnato out” riferibile sia alla spesa anticipata dalla RAS da rimborsarsi da parte delle amministrazioni utilizzatrici, sia a quella relativa agli oneri che non costituiscono oggetto di rimborso da parte di queste ultime per effetto di particolari disposizioni di leggi regionali miranti a compensare le anticipazioni con corrispondenti riduzioni del contributo di funzionamento;
- la spesa sostenuta, ai sensi dell’art. 3, comma 17 della L.R. 6/2012, per il personale ex SRA reinquadrato nell’Amministrazione regionale per effetto dell’art. 7 della L.R. 16/2011¹⁴⁹, ma assegnato alle Agenzie agricole, sottratta in considerazione del fatto che il personale in questione non opera presso la Regione e che è compensata dalla corrispondente riduzione del contributo di funzionamento delle Agenzie;
- la quota di spesa sostenuta per le unità di personale della c.d. lista speciale ex L.R. 42/1989 non prestante servizio presso la Regione, da rimborsarsi da parte delle amministrazioni utilizzatrici, come comunicata dall’Assessorato al lavoro¹⁵⁰;
- gli importi impegnati per le progressioni professionali nel 2011, ma relativi ad incrementi retributivi di competenza delle annualità 2007-2010. La sottrazione di tali

¹⁴⁷ Sezione delle Autonomie, delibera n. 21/2014/INPR.

¹⁴⁸ Per 1.623.053,61 euro così suddivisi: acquisti di servizi formazione obbligatoria per 21.761,82 euro; acquisto di servizi per altre spese per la formazione e addestramento per 385.617,87 euro; spese per accertamenti sanitari per 154.572,88 euro; rimborso spese di viaggio e trasloco (esclusa quota ex SRA, LR e esperti CRP in quanto detratte in righe successive) per 1.026.085,86 euro; rimborso viaggi e trasloco CRP per 14.341,36 euro; viaggi e trasloco L.R. 42/89 per 20.673,82 euro.

¹⁴⁹ Personale in servizio presso gli ex Servizi ripartimentali dell'agricoltura assegnato all'Agenzia ARGEA Sardegna e poi inserito nei ruoli dell'Amministrazione regionale.

¹⁵⁰ Secondo le indicazioni formulate dalla Corte dei conti in sede di Giudizio di parificazione del rendiconto 2015. In relazione alla suddetta lista è stata decurtata la quota di spesa sostenuta per quelle unità di personale che non prestano servizio presso la Regione, da rimborsarsi da parte delle amministrazioni utilizzatrici.

oneri riduce la spesa del 2011, e perciò anche la spesa media del triennio di riferimento (2011-2013), ed impedisce che nelle annualità successive al 2013 possa evidenziarsi un'ingiustificata virtuosità;

- le risorse relative ai rinnovi contrattuali;
- gli importi relativi agli assegni familiari, in quanto oneri non rientranti nell'ambito dell'autonomia e della responsabilità dell'Amministrazione e non riconducibili all'attività lavorativa¹⁵¹.

Tenendo conto di quanto sopra rappresentato, si evince che sono stati quantificati componenti da sottrarre, ai fini della verifica del rispetto dei limiti di spesa, nell'importo di 45.902.259,58 euro.

Le tabelle che seguono dimostrano il rispetto del suddetto vincolo di spesa.

¹⁵¹ In merito a quest'ultima voce di spesa, la Regione precisa che i relativi importi non erano stati sottratti negli esercizi precedenti. Si osserva che la diversa collocazione conferita agli assegni familiari ha determinato modifiche anche ai valori degli esercizi precedenti resisi necessari al fine di rendere omogenei i dati dei medesimi da confrontare con gli esercizi attuali. Inoltre, fino al 2014 il dato relativo agli assegni familiari nella Regione è stato incluso tra le voci stipendiali mentre a partire dall'esercizio 2015 gli assegni familiari sono esposti a parte ai sensi del D.Lgs. 118/2011.

Tabella 132 - Riduzione della spesa di personale (comma 557 e ss. dell'art. 1, L. 296/2006) - componenti da includere

SPESE PER IL PERSONALE		2011	2012	2013	2016	2017	2018
Retribuzioni lorde		193.330.377,77	192.155.149,82	183.861.887,39	172.802.110,90	167.764.017,59	183.356.366,18
Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.001	22.680,35	106.881,11	53.413,33	254.319,22	107.600,92	5.827.262,13
Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002	174.482.734,21	171.220.064,73	158.311.337,05	139.665.757,53	134.755.322,59	141.706.119,57
Straordinario per il personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.003	2.483.657,16	1.485.607,68	1.583.215,80	1.202.231,98	1.271.138,70	1.131.236,00
Indennità e altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.004	15.039.162,62	17.360.088,66	22.435.145,86	27.203.301,94	27.586.304,95	30.418.482,45
Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.005				26.314,18	0,00	58.719,08
Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.006				3.491.209,49	3.157.832,95	3.547.149,24
Straordinario per il personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.007				72.655,05	66.939,91	65.117,42
Indennità e altri compensi, esclusi i rimborsi spesa documentati per missione, corrisposti al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.008	1.302.143,43	1.982.507,64	1.478.775,35	886.321,51	818.877,57	602.280,29
Altre spese per il personale		4.147.398,00	3.490.264,19	2.455.024,40	3.116.566,21	2.222.841,34	2.213.558,96
Contributi per asili nido e strutture sportive, ricreative o di vacanza messe a disposizione dei lavoratori dipendenti e delle loro famiglie e altre spese per il benessere del personale	U.1.01.01.02.001		91.352,21			580,80	0,00
Buoni pasto	U.1.01.01.02.002	3.267.023,22	3.375.872,40	2.431.819,71	2.446.555,44	2.210.099,72	2.163.896,42
Altre spese per il personale n.a.c.	U.1.01.01.02.999	880.374,78	23.039,58	23.204,69	670.010,77	12.160,82	49.662,54
Contributi sociali a carico dell'ente		62.605.993,05	58.740.100,34	57.675.976,87	54.780.180,31	52.793.368,58	57.785.364,17
Contributi obbligatori per il personale	U.1.01.02.01.001	62.595.226,42	58.740.100,34	57.675.976,87	52.763.268,25	51.848.923,31	56.481.537,76
Contributi previdenza complementare	U.1.01.02.01.002				97.426,03	99.333,69	125.138,08
Contributi per indennità di fine rapporto	U.1.01.02.01.003	10.766,63			1.919.486,03	776.230,70	1.178.688,33
Altri contributi sociali effettivi n.a.c.	U.1.01.02.01.999					68.880,88	0,00
Contributi sociali figurativi		339.943,17	7.382.444,55	17.292.266,47	872.014,02	986.449,36	1.067.624,71
Assegni familiari (1)	U.1.01.02.02.001				735.751,80	737.800,03	827.829,61
Equo indennizzo	U.1.01.02.02.002	29.862,89	29.727,64	55.616,94			38.361,06

SPESE PER IL PERSONALE		2011	2012	2013	2016	2017	2018
Retribuzioni lorde		193.330.377,77	192.155.149,82	183.861.887,39	172.802.110,90	167.764.017,59	183.356.366,18
Indennità di fine servizio erogata direttamente dal datore di lavoro	U.1.01.02.02.003				136.262,22	248.649,33	201.434,04
Oneri per il personale in quiescenza: pensioni, pensioni integrative e altro	U.1.01.02.02.004	310.080,28	7.352.716,91	17.236.649,53			
Imposta regionale sulle attività produttive		16.737.240,61	16.320.194,37	5.808.495,98	14.954.582,59	14.329.226,71	15.390.530,23
Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) - esclusa quota relativa ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa	U.1.02.01.01.001	16.737.240,61	16.320.194,37	5.808.495,98	14.954.582,59	14.329.226,71	15.390.530,23
Acquisto di servizi		3.101.844,02	2.529.194,28	2.272.502,00	2.105.936,85	2.015.213,53	1.706.793,32
Rimborso per viaggio e trasloco	U.1.03.02.02.001	2.243.371,41	2.060.180,32	1.407.304,68	858.748,42	971.020,21	1.081.759,68
Indennità di missione e di trasferta	U.1.03.02.02.002				20.480,26	72.701,18	63.081,07
Acquisto di servizi per formazione specialistica	U.1.03.02.04.001				289.479,00		
Acquisto di servizi per formazione generica	U.1.03.02.04.002				552.189,74		
Acquisto di servizi per addestramento del personale ai sensi della legge 626	U.1.03.02.04.003	494.457,67	155.971,35	357.204,09	129.630,00		
acquisto di servizi per la formazione obbligatoria	U.1.03.02.04.004						21.761,82
Acquisto di servizi per altre spese per formazione e addestramento n.a.c.	U.1.03.02.04.999				33.313,40	635.605,22	385.617,87
Spese per accertamenti sanitari resi necessari dall'attività lavorativa	U.1.03.02.18.001	295.222,43	312.899,61	504.923,95	131.072,28	335.886,92	154.572,88
Spese per commissioni e comitati dell'Ente	U.1.03.02.99.005	68.792,51	143,00	3.069,28	91.023,75		
Rimborsi per spese di personale		868.982,26	780.273,54	2.419.046,73	5.547.096,73	6.516.105,88	7.073.139,69
Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc.)	U.1.09.01.01.001	868.982,26	780.273,54	2.419.046,73	5.547.096,73	6.516.105,88	7.073.139,69
Oneri per il personale esperto del Centro regionale di programmazione (a carico della contabilità separata) (2)		3.488.079,49	3.639.578,37	3.665.322,44	3.109.106,72	3.105.102,40	1.161.126,50
Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.001		42.733,86				
Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002	2.579.394,73	2.712.578,01	2.702.648,95	1.890.737,10	1.881.719,17	1.146.785,14
Indennità e altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.004				402.812,88	397.713,70	

SPESE PER IL PERSONALE		2011	2012	2013	2016	2017	2018
Retribuzioni lorde		193.330.377,77	192.155.149,82	183.861.887,39	172.802.110,90	167.764.017,59	183.356.366,18
<i>Buoni pasto</i>	U.1.01.01.02.002					12.950,00	
<i>Contributi obbligatori per il personale</i>	U.1.01.02.01.001	852.297,16	871.674,29	943.772,14	801.034,04	796.120,34	
<i>Contributi per indennità di fine rapporto</i>	U.1.01.02.01.003	50.435,04					
<i>Rimborso per viaggio e trasloco</i>	U.1.03.02.02.001	5.952,56	12.592,21	18.901,35	14.522,70	16.599,19	14.341,36
Spese per i contratti di collaborazione coordinata e continuativa		5.670.138,00	5.354.918,17	7.051.111,78	4.888.004,58	5.237.492,98	3.880.171,63
<i>Spese per contratti di collaborazione coordinata e continuativa (compresi oneri riflessi e IRAP)</i>		5.670.138,00	5.354.918,17	7.051.111,78	4.888.004,58	5.237.492,98	3.880.171,63
TOTALE SPESE PER IL PERSONALE		290.289.996,37	290.392.117,63	282.501.634,06	262.175.598,91	254.969.818,37	273.634.675,39

²Quota parte a carico della contabilità speciale. Con la L.R. n.40 del 2018 la spesa è a carico della contabilità ordinaria della Regione e pertanto inclusa nelle voci precedenti.

Tabella 133 - Riduzione della spesa di personale (comma 557 e ss. dell'art. 1, L. 296/2006) - componenti da escludere

COMPONENTI DA SOTTRARRE DALLE SPESE PER IL PERSONALE		2011	2012	2013	2016	2017	2018
Spese totalmente a carico di finanziamenti comunitari o privati (non detratte in altre voci)		1.144.984,73	1.242.342,09	2.967.714,13	2.142.016,42	2.844.933,66	1.888.645,87
<i>Straordinario per il personale a tempo indeterminato</i>	U.1.01.01.01.003				16.811,56		13.221,45
<i>Indennità e altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato</i>	U.1.01.01.01.004	13.560,00	29.520,00	29.350,00	112.700,66	144.298,50	194.714,22
<i>Contributi obbligatori per il personale</i>	U.1.01.02.01.001					43.044,98	60.576,48
<i>Lavoro flessibile, quota lsu e acquisto di servizi da agenzie di lavoro interinale</i>	U.1.03.02.12.000	70.000,00		47.390,00			
<i>Altre spese per il personale n.a.c.</i>	U.1.01.01.02.999	2.600,00					
<i>Spese per contratti di collaborazione coordinata e continuativa interamente fondi UE</i>		1.058.824,73	1.212.822,09	2.890.974,13	1.994.728,87	2.645.324,79	1.587.769,17
<i>Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc.)</i>	U.1.09.01.01.001				17.775,33	0,00	14.690,02
<i>Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)</i>	U.1.02.01.01.001					12.265,39	17.674,53
Spese per lavoro straordinario attività elettorale rimborsate dallo Stato		0,00	0,00	110.000,00	47.814,77	59.934,71	37.242,21
<i>Spese per il lavoro straordinario elettorale con rimborso Stato</i>				110.000,00	47.814,77	59.934,71	37.242,21

COMPONENTI DA SOTTRARRE DALLE SPESE PER IL PERSONALE		2011	2012	2013	2016	2017	2018
Spese non costituenti retribuzioni o oneri per il personale in servizio		3.107.796,58	2.432.786,49	2.225.403,35	2.044.979,29	1.896.659,39	1.623.053,61
Acquisto di servizi per formazione specialistica	U.1.03.02.04.001				289.479,00	0,00	0,00
Acquisto di servizi per formazione generica	U.1.03.02.04.002				552.189,74	0,00	0,00
Acquisto di servizi per addestramento del personale ai sensi della legge 626	U.1.03.02.04.003				129.630,00	0,00	0,00
acquisto di servizi per la formazione obbligatoria	U.1.03.02.04.004						21.761,82
Acquisto di servizi per altre spese per formazione e addestramento n.a.c.	U.1.03.02.04.999				33.313,40	635.605,22	385.617,87
Spese per commissioni e comitati dell'Ente	U.1.03.02.99.005	68.792,51	143,00	3.069,28	91.023,75		0,00
Spese per accertamenti sanitari resi necessari dall'attività lavorativa	U.1.03.02.18.001	295.222,43	312.899,61	504.923,95	131.072,28	335.886,92	154.572,88
Rimborso per viaggio e trasloco- esclusa quota ex SRA, LR 42 e esperti CRP in quanto detratte in righe successive	U.1.03.02.02.001	2.172.356,66	1.221.032,06	1.314.814,28	792.394,67	891.567,59	1.026.085,86
Rimborso per viaggio e trasloco - esperti CRP		5.952,56	12.592,21	18.901,35	14.522,70	16.599,19	14.341,36
Rimborso per viaggio e trasloco (LR42/89)		71.014,75	730.148,26	26.490,40	11.353,75	17.000,47	20.673,82
Incentivi per la progettazione		1.182.964,04	17.525,38	28.254,42	0,00	671,49	0,00
Incentivi per la progettazione		845.620,61	12.527,70	21.094,36	0,00	480,00	0,00
Incentivi progettazione							
Quota oneri riflessi incentivi progettazione		265.465,68	3.932,82	6.622,15	0,00	150,69	0,00
Quota IRAP incentivi progettazione		71.877,75	1.064,85	537,91	0,00	40,80	0,00
Oneri per il personale in quiescenza (riferiti ad anzianità pregresse quella regionale)		310.080,28	7.352.716,91	17.236.649,53	0,00	0,00	0,00
Altri oneri per il personale in quiescenza		310.080,28	7.352.716,91	17.236.649,53			0,00
Spese per le categorie protette (quota obbligatoria)		6.937.312,77	5.744.404,48	5.436.652,66	4.682.686,18	6.388.698,64	7.892.400,01
Retribuzioni categorie protette		4.959.013,51	4.106.284,43	4.058.930,04	3.347.334,16	4.566.846,55	5.641.740,48
Quota oneri riflessi categorie protette		1.556.783,11	1.289.085,87	1.274.219,91	1.050.828,61	1.433.670,14	1.771.111,59
Quota IRAP categorie protette		421.516,15	349.034,18	103.502,72	284.523,40	388.181,96	479.547,94
Spese per il personale comandato out (non prestante servizio presso la Regione)		5.553.158,85	5.575.520,86	4.405.486,86	5.172.921,02	5.093.186,83	5.403.065,78

COMPONENTI DA SOTTRARRE DALLE SPESE PER IL PERSONALE		2011	2012	2013	2016	2017	2018
Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.001						52.603,07
Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002				3.036.271,89	3.115.754,46	3.251.596,63
Straordinario per il personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.003	4.338.000,00	4.181.000,00	3.364.254,43	15.937,27	19.285,71	21.668,52
Indennità e altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.004				636.793,45	671.928,54	703.311,64
Assegni familiari	U.1.01.02.02.001				9.127,22	12.889,66	16.540,38
Contributi obbligatori per il personale	U.1.01.02.01.001	846.428,85	1.039.135,86	955.443,94	1.105.342,19	1.140.000,00	1.235.017,54
Contributi per indennità di fine rapporto	U.1.01.02.01.003				55.883,78	0,00	0,00
Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	U.1.02.01.01.001	368.730,00	355.385,00	85.788,49	313.565,22	133.328,46	122.328,00
Spese per il personale ex SRA assegnato alle agenzie agricole (non prestante servizio presso la Regione)		0,00	12.712.793,52	12.048.917,54	11.036.879,13	10.388.400,85	10.605.355,35
Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.001						300.835,96
Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002				6.793.800,28	6.406.839,63	6.259.544,58
Straordinario per il personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.003				103.995,72	91.389,31	79.774,16
Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.004		9.084.417,44	8.819.324,28	755.060,51	724.501,20	747.444,79
Assegni familiari	U.1.01.02.02.001				45.338,77	43.000,16	50.755,18
Buoni pasto	U.1.01.01.02.002		64.787,89	117.018,23	107.590,10	94.537,54	85.573,25
Rimborso per viaggio e trasloco	U.1.03.02.02.001		109.000,00	66.000,00	55.000,00	62.452,15	35.000,00
Indennità di missione e di trasferta	U.1.03.02.02.002					0,00	0,00
Contributi obbligatori per il personale	U.1.01.02.01.001		2.682.412,71	2.821.682,26	2.426.562,86	2.374.185,77	2.415.710,62
Contributi per indennità di fine rapporto	U.1.01.02.01.003				96.804,06	1.646,26	2.770,85
Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)	U.1.02.01.01.001		772.175,48	224.892,77	652.726,83	589.848,83	627.945,96
Quota spese sostenute per il personale della lista speciale ex L.R. 42/1989 (non prestante servizio presso da Regione) da rimborsare dalle amministrazioni utilizzatrici		897.905,56	872.342,92	801.526,90	1.247.527,67	820.752,04	2.542.895,44
Retribuzioni fisse/accessorie/oneri previdenziali irap		897.905,56	872.342,92	801.526,90	1.247.527,67	820.752,04	2.542.895,44
Impegni oneri per progressioni professionali relative ad annualità 2007-2010		10.850.733,32	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

COMPONENTI DA SOTTRARRE DALLE SPESE PER IL PERSONALE	2011	2012	2013	2016	2017	2018
Quota retribuzioni	7.739.432,71					
Quota oneri riflessi	2.453.448,83					
Quota IRAP	657.851,78					
Assegni familiari (1)	868.514,35	888.198,47	960.837,21	811.512,22	808.898,67	887.899,58
Assegni familiari (Regione)	782.010,00	814.341,00	887.946,00	735.751,80	737800,03	827.829,61
Assegni familiari (L.R. 42/1989)	86.504,35	73.857,47	72.891,21	75.760,42	71.098,64	60.069,97
Risorse rinnovi contrattuali /risorse attribuite dalla legge al CCRL destinate a progressioni professionali	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	12.947.348,58
Quota retribuzioni						9.178.744,81
Quota oneri riflessi						2.620.673,09
Quota IRAP						1.147.930,68
Risorse rinnovi contrattuali lista speciale ex L.R. 42/1989	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.074.353,15
Quota retribuzioni						1.442.090,95
Quota oneri riflessi						509.684,37
Quota IRAP						122.577,83
TOTALE COMPONENTI DA SOTTRARRE	30.853.450,48	36.838.631,12	46.221.442,60	27.186.336,70	28.302.136,28	45.902.259,58
Totale spese per il personale al netto delle componenti da sottrarre	259.436.545,89	253.553.486,51	236.280.191,46	234.989.262,21	226.667.682,09	227.732.415,81
Totale spese per il personale al netto delle componenti da sottrarre e dell'IRAP (*)	244.219.280,96	238.710.951,66	230.886.417,36	221.285.495,08	213.462.120,82	214.859.890,52
(*) non è stata esclusa l'IRAP relativa ai co.co.co.						

Nota 1: fino al 2015 il dato degli assegni familiari è incluso tra le voci stipendiali; dal 2015 gli assegni familiari sono esposti a parte ai sensi del DLgs. 118/2011

Tabella 134 - Riepilogo della riduzione della spesa per il personale

	Spesa media 2011-2013	Spesa 2016	Spesa 2017	Spesa 2018
Spesa per il personale (al netto delle componenti da sottrarre)	249.756.741,29	234.989.262,21	226.667.682,09	227.732.415,81
	Spesa media 2011-2013	Spesa 2016	Spesa 2017	Spesa 2018
Spesa per il personale (al netto delle componenti da sottrarre e dell'IRAP) (*)	237.938.883,33	221.285.495,08	213.462.120,82	214.859.890,52

(*) non è stata esclusa l'IRAP relativa ai co.co.co.

Da quanto sopra rappresentato, si evince che **la spesa dell'anno 2018**, detratte le sopra descritte componenti, **risulta inferiore alla spesa sostenuta nel triennio di riferimento**. Difatti, a fronte di una spesa media del triennio 2011-2013 pari a 249.756.741,29 euro, la spesa netta per il 2018 ammonta a 227.732.415,81 euro (273.634.675,39 euro al netto di spese da decurtare per 45.902.259,58 euro).

Tuttavia, contrariamente a quanto rilevato per l'esercizio 2017, nel quale si era osservata una diminuzione progressiva della spesa in esame rispetto agli esercizi del passato biennio, nel 2018 si riscontra un incremento della stessa dello 0,47% rispetto all'esercizio antecedente, corrispondente in valore assoluto a 1.064.733,72 euro (mentre nel raffronto con il 2016 si rileva un calo del 3,08%, equivalente a 7.256.846,40 euro).

La Regione ha trasmesso, inoltre, un allegato nel quale il calcolo della spesa 2018 è stato impostato inserendo tra le componenti da detrarre già elencate, anche le spese sostenute per il personale della lista speciale ad esaurimento *ex* L.R. 42/1989 giustificando l'esclusione con il fatto che *“ l'intervento del legislatore è riconducibile a misure di ammortizzatore sociale/politiche attive del lavoro piuttosto che alla copertura del fabbisogno di personale, connesso alla dotazione organica, necessario per il funzionamento delle strutture regionali”*.

Il totale delle componenti da sottrarre ammonterebbe in quest'ipotesi a 61.003.593,78 euro. Il risultato conseguito è rappresentato sinteticamente nel prospetto che segue:

Tabella 135 – Spesa del personale con detrazione delle spese lista speciale ex L.R. 42/1989

	Spesa media 2011-2013	Spesa 2016	Spesa 2017	Spesa 2018
Spesa per il personale (al netto delle componenti da sottrarre)	236.773.236,03	221.266.426,76	213.002.512,66	212.631.081,61
	Spesa media 2011-2013	Spesa 2016	Spesa 2017	Spesa 2018
Spesa per il personale (al netto delle componenti da sottrarre e dell'IRAP) (*)	225.833.711,41	208.451.199,19	200.652.120,30	200.794.691,59

* Non è stata esclusa l'IRAP relativa ai co.co.co.

In tutte le ipotesi rappresentate la spesa del 2018 è minore di quella mediamente sostenuta nel triennio di 2011-2013.

Con riferimento al trattamento accessorio, si raccomanda il rispetto dell'art. 23, D.Lgs. 75/2017, che impone il non superamento del limite di spesa sostenuto, a tale titolo, nel 2016.

5.4 La spesa per il lavoro flessibile

La spesa relativa ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa ammonta, per il 2018, a 3.880.171,63 euro, comprensiva di oneri riflessi e IRAP, e risulta inserita tra le componenti che determinano la spesa complessiva per il personale 2018 conformemente a quanto disposto dall'art. 1, comma 557-bis della L. 296/2006.

La Regione ha allegato al rendiconto 2018 numerosi prospetti attraverso i quali rappresenta la spesa complessiva indistinta e la spesa disaggregata in base alla provenienza dei finanziamenti e alla spesa finanziata nell'ambito dei programmi di stabilizzazione.

Tabella 136 - Riepilogo generale spesa complessiva indistinta per lavoro flessibile 2018- Fondi FR/AS/UE

Struttura (Direzioni generali)	n. incarichi	Impegni conto competenza 2018	Pagamenti
00.01.01 Presidenza	10	202.150,32	202.923,11
00.01.05 Idrografico	2	76.242,67	40.442,60
00.01.61 Enpi	11	317.933,47	232.614,51
00.01.73 Progetto Iscola	3	119.618,98	83.701,38
00.03.01 Servizi finanziari	2	97.722,46	97.722,46
00.03.60 CRP	27	931.095,95	884.817,96
00.04.02 Urbanistica	27	660.179,61	327.910,53

Struttura		n. incarichi	Impegni conto competenza 2018	Pagamenti
(Direzioni generali)				
00.05.01	Ambiente	9	312.232,04	189.114,31
00.06.01	Agricoltura	1	53.924,00	14.696,93
00.07.01	Turismo	6	201.105,76	158.980,19
00.08.01	Lavori pubblici	6	101.990,45	101.990,45
00.09.01	Industria	5	193.837,23	89.885,31
00.10.01	Lavoro	2	28.152,81	16.655,21
00.11.01	Beni culturali	3	137.898,45	91.194,81
00.11.02	Pubblica istruzione	4	128.448,68	146.131,94
00.12.02	Politiche sociali	1	39.481,07	39.481,07
00.13.01	Trasporti	9	278.157,68	150.950,46
TOTALE		128	3.880.171,63	2.869.213,23

Fonte: allegati al rendiconto 2018 come rettificati con note della DG Beni culturali n. 22437 del 27 novembre 2019 e della DG Pubblica istruzione n. 11501 del 26 novembre 2019

Come si evince dalla tabella che precede, **sono stati conferiti 128 incarichi di collaborazione coordinata e continuativa per una spesa di 3.880.171,63 euro**, dei quali sono stati pagati 2.869.213,23 euro. **Tale importo è nettamente inferiore rispetto a quello del 2017** che registrava impegni per 5.237.492,98 euro per 142 contratti con un decremento del 25,91% (- 1.357.321,35 euro) sulla spesa e del 9,85% (- 14) sul numero degli incarichi.

La ripartizione della spesa in base alle **fonti di finanziamento** mostra che 1.450.451,97 euro sono a carico di risorse comunitarie, 1.270.249,90 euro provengono da fondi statali (di cui 766.069,85 euro per programmi di stabilizzazione) e 982.424,97 euro sono finanziati con fondi regionali, destinati interamente al personale da stabilizzare.

Figura, inoltre, l'importo di 177.044,79 euro (di cui 160.189,04 euro sono destinati ai programmi di stabilizzazione) di finanziamenti misti, dei quali 18.458,30 euro sono a carico della Regione, 21.269,29 euro a carico dello Stato e 137.317,20 euro di quota UE.

L'art. 9, comma 28 del D.L. 78/2010, stabilisce che la spesa per il lavoro flessibile, a decorrere dall'anno 2011, non può superare il 50% di quella sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009. La norma precisa, inoltre, che tali disposizioni costituiscono principi generali ai fini del coordinamento della finanza pubblica e che il mancato rispetto dei suddetti limiti integra illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

L'Amministrazione regionale dimostra il **rispetto del limite** previsto dalla normativa citata, come illustrato nel seguente prospetto:

Tabella 137 – Verifica rispetto dei limiti di spesa art. 9, comma 28, D.L. 78/2010 al netto degli stabilizzandi

Importo totale della spesa impegnata per il lavoro flessibile nell'anno 2009 ovvero la spesa media del triennio 2007-2009	Limite di spesa art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010	Spesa impegnata anno 2017, secondo i criteri stabiliti con la delibera G.R. n.37/17 del 1/08/2017	Incidenza percentuale	Differenza
(A)	(B)	(C)	$(C/A*100) < 50\%$	B - C
4.509.287,26	2.254.643,63	512.087,55	11,36%	1.742.556,08

Fonte: Allegati al rendiconto 2018

L'importo di 512.087,55 euro esprime l'ammontare della spesa impegnata per il lavoro flessibile nell'anno 2018 dopo aver provveduto alla detrazione totale della spesa a valere su fondi dell'Unione Europea e alla detrazione della spesa finanziata con fondi regionali e/o statali destinati agli stabilizzandi.

Si ricorda che la disciplina regionale per le procedure di stabilizzazione è contenuta nella L.R. 37/2016, recante le *“Norme per il superamento del precariato nel sistema Regione e altre disposizioni in materia di personale”*. Detta legge regionale, all'art. 2 (che modifica l'art. 6 della L.R. 31/1998), prevede la regola dell'assunzione con contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato e la facoltà di assunzione con contratti a termine solo a certe condizioni (selezione pubblica previa, stipula esclusivamente di contratti di lavoro subordinato a tempo determinato e solo per rispondere a motivate esigenze di carattere temporaneo o eccezionale, rispetto delle limitazioni finanziarie vigenti e della misura massima del 3% delle dotazioni organiche), mentre, all'art. 4, autorizza le procedure di stabilizzazione di cui all'art. 4 del D.L. 101/2013 e all'art. 1, comma 426, della L. 190/2014, nel rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, fino alla conclusione delle procedure di stabilizzazione e comunque non oltre il 31 dicembre 2018, termine prorogato, con la L.R. 21/2018, recante *“Norme per il superamento del precariato nel sistema Regione e altre disposizioni in materia di personale”*, al 31 dicembre 2020.

Tanto premesso, la Regione sostiene che nel computo del rispetto del limite della spesa per lavoro c.d. flessibile *“non deve essere ricompresa la spesa per la proroga o il rinnovo, ai sensi dell'art. 4 della L.R. n. 37/2016, dei contratti dei soggetti interessati alle procedure di stabilizzazione di cui alle lettere a), b) e c) del comma 2 dell'art. 3¹⁵² della medesima legge. Infatti, come indicato nella deliberazione della Giunta regionale n. 37/17 del 1.8.2017, a seguito dell'approvazione della c.d. riforma Madia di giugno 2017, è mutato il quadro normativo di riferimento poiché i commi 3 e 4 dell'art. 20 del D.Lgs n. 75/2017 riferiscono gli oneri conseguenti alla predetta prosecuzione dei contratti alle risorse utilizzabili per l'assunzione di personale a tempo indeterminato, pertanto, tali oneri non devono essere assoggettati al limite di spesa per il lavoro flessibile previsto dall'art. 9, comma 28, del D.L.n. 78/2010 (limiti assunzioni per lavoro flessibile entro il 50% della spesa sostenuta nel 2009).”*.

L'art. 20 del D.Lgs. 75/2017, invero, prevede che *“Ferme restando le norme di contenimento della spesa di personale, le pubbliche amministrazioni, nel triennio 2018-2020, ai soli fini di cui ai commi 1 e 2 (al fine di superare il precariato, ridurre il ricorso ai contratti a termine e valorizzare la professionalità acquisita dal personale con rapporto di lavoro a tempo determinato, ndr), possono elevare gli ordinari limiti finanziari per le assunzioni a tempo indeterminato previsti dalle norme vigenti, al netto delle risorse destinate alle assunzioni a tempo indeterminato per reclutamento tramite concorso pubblico, utilizzando a tal fine le risorse previste per i contratti di lavoro flessibile, nei limiti di spesa di cui all'articolo 9, comma 28, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 20 luglio 2010, n. 122, calcolate in misura corrispondente al loro ammontare medio nel triennio 2015-2017 a condizione che le medesime amministrazioni siano in grado di sostenere a regime la relativa spesa di personale previa certificazione della sussistenza delle correlate risorse finanziarie da parte dell'organo di controllo interno di cui all'articolo 40-bis, comma 1, e che prevedano nei propri bilanci la contestuale e definitiva riduzione di tale valore di spesa utilizzato per le assunzioni a tempo indeterminato dal tetto di cui al predetto articolo 9, comma 28”* (comma 3) e che le regioni a statuto speciale possono elevare i limiti finanziari per le assunzioni a tempo indeterminato mediante l'utilizzo delle risorse, appositamente individuate con legge regionale con salvaguardia della compatibilità

¹⁵² L'art. 3 consente la stabilizzazione mediante assunzione a tempo indeterminato del personale non dirigente con contratti a termine in possesso dei requisiti previsti dal medesimo articolo maturati presso le amministrazioni del Sistema Regione e con le procedure ivi descritte.

dell'intervento con il raggiungimento dei propri obiettivi di finanza pubblica, derivanti da misure di revisione e razionalizzazione della spesa certificate dagli organi di controllo interno (comma 4).

Ad ogni modo, l'Amministrazione regionale prospetta anche la soluzione che si otterrebbe se si includesse la parte di spesa sostenuta per le proroghe dei contratti del personale ammesso alle procedure di stabilizzazione, con il risultato che segue:

Tabella 138 - Verifica rispetto dei limiti di spesa art. 9, comma 28, D.L. 78/2010 compresi gli stabilizzandi

Importo totale della spesa impegnata per il lavoro flessibile nell'anno 2009 ovvero la spesa media del triennio 2007-2009	Limite di spesa art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010	Spesa impegnata anno 2018	Incidenza percentuale	Differenza
(A)	(B)	(C)	$(C/A*100) < 50\%$	B - C
4.748.887,14	2.374.443,57	2.292.402,46	48,27%	82.041,11

L'importo di 2.292.402,46 euro rappresenta la spesa impegnata nel 2018 per lavoro flessibile, compresi gli stabilizzandi, diminuita degli importi finanziati dall'Unione Europea.

Anche in questo caso il limite di spesa di cui all'art. 9, comma 28, D.L. 78/2010 risulterebbe rispettato, con un'incidenza del 48,27% sulla spesa 2009, comunque inferiore al 50%, con una differenza positiva di 82.041,11 euro.

5.5 La spesa per incarichi di studio e consulenza

Dall'All. 19/17 al rendiconto si evince che **la spesa impegnata nel 2018 per incarichi di studio, ricerca e consulenza dalla Regione ammonta complessivamente a 731.927,17 euro**, di cui 324.647,66 euro finanziata con fondi regionali, per un totale di 16 incarichi, e 407.279,51 euro finanziata con fondi comunitari e statali, per un totale di 68 incarichi.

Le tabelle che seguono riportano la situazione nel dettaglio:

Tabella 139 - Spesa impegnata per incarichi di studio, ricerca e consulenza - Fondi regionali

Struttura (Direzioni generali)	2018		
	n. incarichi	Impegni	Pagamenti
00.01.01	1	5.425,00	5.425,00
00.01.05	1	3.416,00	0,00
00.02.02	1	60.000,00	59.999,99
00.03.01	1	63.814,80	67.414,52
00.03.60	2	1.513,73	583,75
00.04.01	1	9.800,00	14.800,00
00.04.02	1	49.195,25	48.395,25
00.09.01	3	62.369,20	39.805,04
00.10.01	3	22.396,46	40.687,10
00.12.01	1	31.720,00	0,00
00.13.01	1	14.997,22	28.300,59
TOTALE	16	324.647,66	305.411,24

Fonte: Allegati al rendiconto

Tabella 140 - Spesa impegnata per incarichi di studio, ricerca e consulenza - Fondi comunitari e statali
(non soggetti al limite di spesa)

Struttura (Direzioni generali)	2018		
	n. incarichi	Impegni	Pagamenti
00.01.05	1	314,00	0,00
00.01.61	57	311.009,38	252.601,46
00.03.60	1	3.000,00	0,00
00.07.61	4	61.466,89	41.600,00
00.08.01	1	17.150,00	0,00
00.09.01	4	14.339,24	5.398,19
TOTALE	68	407.279,51	299.599,65

Fonte: Allegati al rendiconto 2018

La spesa per incarichi individuali con contratti di lavoro autonomo conferiti ai sensi dell'art. 7, comma 6, del D.Lgs. 165/2001 è soggetta anche per l'anno 2018 al limite previsto dall'art. 6, comma 7, del D.L. 78/2010, per il quale "Al fine di valorizzare le professionalità interne alle amministrazioni, a decorrere dall'anno 2011 la spesa annua per studi ed incarichi di consulenza, inclusa quella relativa a studi ed incarichi di consulenza conferiti a pubblici dipendenti, sostenuta

dalle pubbliche amministrazioni di cui al comma 3 dell'articolo 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, incluse le autorità indipendenti, escluse le università, gli enti e le fondazioni di ricerca e gli organismi equiparati nonché gli incarichi di studio e consulenza connessi ai processi di privatizzazione e alla regolamentazione del settore finanziario, non può essere superiore al 20 per cento di quella sostenuta nell'anno 2009. L'affidamento di incarichi in assenza dei presupposti di cui al presente comma costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale... ”.

La spesa oggetto dell'intervento di riduzione è stata individuata con riferimento a quella impegnata nell'anno 2009, finanziata esclusivamente con risorse regionali, escludendo le spese finanziate dallo Stato e dall'Unione europea, conformemente a quanto previsto dalle Sezioni Riunite in sede di controllo con delibera n. 7/CONTR/2011.

Il 20% della spesa complessiva del 2009 (2.179.861,94 euro) determina il limite di spesa in 435.972,39 euro; la spesa impegnata nel 2018 è pari a 324.647,66 euro, con **rispetto del vincolo** previsto dalla suddetta normativa **nonostante la spesa risulti superiore rispetto a quella sostenuta nell'ultimo triennio**.

Tabella 141 – Verifica rispetto limite di spesa per incarichi di consulenza, studio e ricerca (art. 6 comma 7, D.L. 78/2010 e art. 1, comma 5, D.L. 101/2013)

2009	Spesa impegnata	2.179.861,94
2013	20% della spesa sostenuta nel 2009	435.972,39
	Spesa impegnata	501.000,44
2014	Limiti di spesa - 80% del limite di spesa per il 2013 (16% della spesa nel 2009)	348.777,91
	Spesa impegnata	115.285,15
2015	Limiti di spesa - 75% del limite di spesa per il 2014 (15% della spesa nel 2009)	326.979,29
	Spesa impegnata	156.636,25
2016	Limiti di spesa - 20% della spesa nel 2009	435.972,39
	Spesa impegnata	273.740,10
2017	Limiti di spesa - 20% della spesa nel 2009	435.972,39
	Spesa impegnata	299.296,69
2018	Limiti di spesa - 20% della spesa nel 2009	435.972,39
	Spesa impegnata	324.647,66

Fonte: Allegati al rendiconto 2018

5.6 Il personale degli organismi partecipati

La L.R. 14/1995 disciplina l'attività di indirizzo, controllo, vigilanza e tutela degli Enti, Istituti e delle Agenzie regionali inseriti nella tabella A) allegata alla medesima legge.

Di seguito si riporta l'elenco dei suddetti organismi suddivisi in base agli Assessorati regionali competenti per materia, preposti a verificare la conformità dell'attività degli enti alle direttive impartite dalla Giunta regionale.

Tabella 142 - Enti, Istituti e Agenzie regionali L.R. 14/1995¹⁵³

Assessorati	N.	Nominativo Enti
Presidenza	1	Osservatorio Economico (Ente soppresso con L.R. n. 1/2011)
	2	Sardegna Ricerche (ex Consorzio 21 trasformato in Agenzia con L.R. 20/2015)
Programmazione, Bilancio, Credito e assetto del territorio	2- bis	Agenzia Sardegna ricerche (ex Consorzio 21 trasformato in Agenzia con L.R. 20/2015)
	3	Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate (soppressa con art.11 L.R. 1/2011)
Difesa dell'Ambiente	4	Agenzia Forestale regionale per lo sviluppo del territorio e l'ambiente della Sardegna (FoReSTAS)-(L.R. 24/1999 e L.R. 8/2016)
	5	Conservatoria delle Coste della Sardegna (L.R. 2/2007 art. 16)
	6	Agenzia regionale per la protezione dell'Ambiente in Sardegna (ARPAS)- (L.R. 6/2006)
	6 bis	Agenzia regionale bonifica aree minerarie (ARBAM Sardegna) L.R. 4/2014
Agricoltura e Riforma agropastorale	7	Agenzia regionale sarda per la gestione e l'erogazione degli aiuti in agricoltura (ARGEA Sardegna) - L.R. 13/2006 art.20 e ss.
	8	Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS Sardegna) L.R. 13/2006
	9	LAORE Sardegna (L.R. 13/2006)
Turismo, Artigianato e Commercio	10	Sardegna Promozione (L.R. 4/2006 Ente soppresso con L.R. 1/2015)
Lavori Pubblici	11	Ente acque Sardegna (ENAS) L.R. 19/2006
	12	Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA) L.R. 12/2006
Lavoro	13	Agenzia sarda per le politiche attive del lavoro ASPAL (istituita con L.R. 9/2016 sostituisce l'Agenzia regionale per il lavoro istituita con L.R. 20/2005)
Pubblica Istruzione, beni culturali, informazione, spettacolo e sport	14	Enti regionali per il diritto allo studio universitario (ERSU Sassari) L.R. 37/1987
		Enti regionali per il diritto allo studio universitario (ERSU Cagliari) L.R. 37/1987
	15	Istituto superiore regionale etnografico (ISRE) L.R. 26/1972
Igiene, Sanità e assistenza sociale	16	Istituto zooprofilattico sperimentale della Sardegna (IZS) L.R. n. 15/1986 e n. 12/2008

¹⁵³ Si deve ricordare che taluni enti riportati nella tabella precedente sono stati successivamente soppressi: l'Osservatorio Economico con L.R. 1/2011, l'Agenzia della Regione autonoma della Sardegna per le entrate con l'art. 11 della medesima L.R. 1/2011 e l'Agenzia "Sardegna Promozione" con L.R. 1/2015; l'Agenzia regionale bonifiche aree minerarie (ARBAM) non ha mai operato, poiché la Corte costituzionale con sentenza n. 26/2015 ha ritenuto illegittimo l'art. 13, comma 3 della L.R. 4/2014 che prevedeva il passaggio del personale in servizio presso IGEA ad ARBAM. Non risultano pertanto trasferimenti di risorse a favore della stessa.

Con la L.R. 25 del 28 ottobre 2016 è stata istituita l'Agencia Sarda delle Entrate (ASE), che ha iniziato ad operare solo nel 2018.

Occorre considerare che il sopra descritto Piano triennale del fabbisogno di personale di cui alla D.G.R. 36/9 del 17 luglio 2018, ha previsto che, nelle more della regolamentazione delle fasi attuative della L.R. 21/2018 che ha istituito il Ruolo unico del comparto, **le modalità di definizione della programmazione del fabbisogno** ivi contenute **costituiscono “atto di indirizzo per gli Enti e le Agenzie del Sistema Regione, i quali sono sottoposti agli obblighi di riduzione della spesa del personale nonché al medesimo regime limitativo delle assunzioni cui è soggetta l'Amministrazione regionale”**.

Con riguardo alle società partecipate dalla Regione, invece, il Piano prevede che le stesse *“concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica anche attraverso il contenimento dei costi di funzionamento della struttura e dei connessi costi per il personale. Pertanto, è necessario che il regime limitativo delle assunzioni e le regole di contenimento della spesa per il personale applicabile all'Amministrazione controllante siano estesi anche alle società a partecipazione regionale totale o di controllo, nel rispetto anche di quanto previsto dal D.lgs.19 agosto 2016, n. 175 (Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica). Eventuali deroghe a tali limitazioni potranno essere consentite esclusivamente dalla Giunta regionale su proposta motivata dell'Assessore della struttura titolare della funzione di controllo della società. Le predette società adottano altresì, con provvedimenti di carattere generale, i criteri e le modalità per il reclutamento del personale e per il conferimento degli incarichi in coerenza con i principi vigenti per l'Amministrazione regionale contenuti nella L.R. n. 31/1998”*.

Con nota n. 36373 del 29 ottobre 2019, la Regione, a fronte della richiesta istruttoria di riferire in merito agli atti di controllo da parte della RAS sui provvedimenti adottati in attuazione delle direttive impartite ai soggetti in esame per il contenimento della spesa per il personale, si limita a riferire che *“l'Assessorato degli affari generali, personale e riforma della Regione ha regolarmente sottoposto a controllo preventivo di legittimità e di merito, ai sensi dell'art. 3 della L.R. 14/1995¹⁵⁴, gli atti relativi alla programmazione del fabbisogno di personale nonché ha espresso il*

¹⁵⁴ Ai sensi dell'art. 3, L.R. 14/1995, “1. Sono sottoposti a controllo preventivo di legittimità e di merito, consistente nella valutazione della coerenza dell'atto con gli indirizzi generali della programmazione regionale e con le direttive impartite dalla Giunta regionale, gli atti degli enti rientranti nelle seguenti categorie:

parere sulla spesa del personale nell'ambito della procedura di approvazione dei bilancio, variazione di bilanci e conti consuntivi secondo la procedura riportata nell'Allegato della delibera della Giunta regionale n. 21/44 del 3.6.2010". Tale D.G.R. 21/44, intitolata "Legge regionale 28 dicembre 2009, n. 5, art. 1, comma 23. Linee di indirizzo per la revisione organica degli statuti degli enti di cui alla tabella A della legge regionale n. 14 del 1995. Approvazione definitiva", annovera, tra gli atti sottoposti al controllo di legittimità e di merito dell'Assessorato competente in materia di personale, un numero estremamente più ampio di atti rispetto a quelli indicati in tale nota di risposta, tra i quali:

- gli atti di programmazione per l'attribuzione di incarichi di consulenza, i quali devono prevedere le motivazioni della consulenza, la tipologia, l'assenza all'interno dell'ente di figure professionali che potrebbero svolgere l'attività, il corrispettivo previsto;
- gli atti di programmazione relativi all'avvio di procedure concorsuali per l'assunzione di personale a tempo determinato e indeterminato, i quali devono far riferimento alle dotazioni organiche e definire il numero delle posizioni a concorso, i profili professionali, gli inquadramenti e la tipologia di rapporto di lavoro prevista;
- gli atti di programmazione per l'acquisizione di lavoratori atipici, i quali devono indicare le motivazioni del rapporto, la carenza nell'ente di figure professionali che potrebbero ricoprire la posizione, il numero delle unità previste, i profili professionali, gli inquadramenti e la tipologia di rapporto di lavoro prevista.

Rispetto a tali atti, la Regione, con nota n. 39877 della DG organizzazione e personale, ha ribadito che tutti gli atti di programmazione del fabbisogno del personale sono regolarmente sottoposti a controllo e che alle conseguenti assunzioni si procede, ai sensi dell'art. 54, L.R. 31/1998, tramite procedure unificate gestite a livello regionale; precisa,

-
- a) programmi di attività;
 - b) bilanci di previsione e relative variazioni e bilanci consuntivi;
 - c) regolamenti interni;
 - d) atti di disposizione del patrimonio eccedenti l'ordinaria amministrazione e contratti di valore superiore a 500 mila euro;
 - e) regolamenti ed altri atti a contenuto generale riguardanti l'ordinamento degli uffici, la pianta organica, lo stato giuridico e il trattamento economico del personale;
 - f) deliberazioni concernenti la costituzione di società e di altre norme associate e la partecipazione ad esse.
- (...)

2. La Giunta regionale può altresì disporre che siano sottoposti a controllo preventivo, per periodi determinati e per i soli profili di legittimità, ulteriori atti, individuati per categorie ed enti, in relazione alla loro rilevanza finanziaria o su motivata segnalazione degli organi di vigilanza e di controllo".

inoltre, che l'acquisizione dei lavoratori atipici non è più praticata a seguito del divieto di cui all'art. 2, L.R. 37/2016, *cit.*

Sono esclusi dal controllo, tra gli altri, gli atti di costituzione di rapporti di lavoro e di affidamento di consulenza comportante un onere massimo di euro 30.000, al netto dell'IVA e di eventuali oneri accessori e le acquisizioni di personale stagionale quando le stesse siano configurabili all'interno dell'attività caratteristica dell'Ente/ Agenzia.

Con riguardo al dettaglio della spesa del personale afferente al sistema delle esternalizzazioni, la Regione ha comunicato, con nota del 18 novembre 2019, i valori di cui alla successiva tabella per ciò che concerne gli organismi strumentali.

Tabella 143 - Dotazione organica

DENOMINAZIONE ENTE	Dotazione organica al 31/12/2018		Personale a tempo indeterminato in servizio al 31/12/2018		Personale a tempo indeterminato in servizio al 31/12/2017	
	Dirigente	Non dirigente	Dirigente(*bis)	Non dirigente	Dirigente	Non dirigente
Sardegna ricerche	4	75	1	75		52
FoReSTAS - dirigenti, quadri, impiegati, operai a tempo indeterminato*	13	6.476	12	4.125	8	4.288
Conservatoria delle coste della Sardegna	3	13	0	8	0	7
Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente della Sardegna (Arpas)	43	525	28	326	31	320
Agenzia regionale per la gestione e l'erogazione degli aiuti in agricoltura (Argea Sardegna)	16	580	13	473	12	483
Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS Sardegna)	15	540	8	416	10	441
LAORE Sardegna	13	581	10	523	11	536
Ente acque Sardegna (ENAS)	12	310	5	251	5	259
Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA)	15	183	18	167	20	165
Agenzia sarda per le politiche attive del lavoro - ASPAL	8	792	1	649	1	622
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Cagliari	4	127	1	79	1	80
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Sassari	3	79	3	64	3	67
Istituto superiore regionale etnografico (ISRE)	3	44	2	29	2	30
Istituto zooprofilattico sperimentale della Sardegna (IZS)	48	234	40	213	41	215
Ase (Agenzia Sarda delle Entrate)	3	18	1	0	0	0
TOTALE	203	10.577	143	7.398	145	7.565

* Fo.Re.Stas, conta anche operai a tempo determinato inseriti nella dotazione organica per 687 nel 2018 e per 690 nel 2017.

Premesso che sono state riscontrate delle differenze rispetto ai dati comunicati in occasione dell'istruttoria relativa al Giudizio di parificazione per il 2017, come si può rilevare dalla tabella che precede, la dotazione organica del personale dirigente dagli enti regionali è di 203 unità, con un grado di copertura, al 31/12/2018, del 70,44% (pari a 143 unità) in diminuzione di 2 unità rispetto all'esercizio precedente.

Tutti gli Enti mostrano dirigenti in servizio in numero inferiore rispetto alla dotazione organica, con l'eccezione dell'Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA) che indica 18 dirigenti a fronte di 15 previsti in dotazione. L'Agenzia ha precisato tuttavia che si tratta di un Direttore generale e 17 dirigenti di cui 9 in comando "out" e 2 in comando "in".

Per il personale non dirigente in servizio a tempo indeterminato, si osserva che la copertura al 31/12/2018 è del 69,94% (corrispondente a 7.398 unità), in diminuzione rispetto all'anno precedente di 167 unità.

Dal raffronto tra la pianta organica ed il personale in servizio emerge che in nessun caso l'organico è al completo, con l'eccezione di Sardegna Ricerche.

Rispetto all'esercizio 2017 solo per 5 Enti si è riscontrato un aumento delle unità di personale mentre per tutti gli Enti rimanenti sono state rilevate diminuzioni.

Nel prospetto che segue sono illustrati gli impegni e i pagamenti sostenuti dagli enti per il personale negli esercizi 2017/2018, con l'eccezione rappresentata dall'Istituto Zooprofilattico Sperimentale per il quale sono indicati i costi, poiché l'Ente opera in regime di contabilità economico patrimoniale:

Tabella 144 - Spesa complessiva personale enti

DENOMINAZIONE ENTE	Impegni 2018	Impegni 2017	Pagamenti 2018	Pagamenti 2017
Sardegna ricerche	4.263.832,60	3.486.160,50	3.831.230,12	3.463.727,88
FoReSTAS	142.511.240,49	147.377.501,19	142.091.859,95	151.178.336,26
Conservatoria delle coste della Sardegna	401.592,44	351.982,62	359.401,37	364.254,68
Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente della Sardegna (Arpas)	18.558.858,00	19.149.896,00	17.806.223,00	18.248.414,00
Agenzia regionale per la gestione e l'erogazione degli aiuti in agricoltura (Argea Sardegna)	19.875.143,07	19.354.828,93	17.867.254,19	18.321.100,38
Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS Sardegna)	25.990.127,78	23.228.183,04	25.324.158,00	22.661.558,00
LAORE Sardegna	35.442.628,00	33.458.946,00	32.574.710,00	30.629.741,00
Ente acque Sardegna (ENAS)	18.358.980,00	17.007.142,00	16.968.025,00	16.527.217,00
Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA)	11.173.318,31	10.896.582,46	9.334.303,53	9.918.925,85
Agenzia sarda per le politiche attive del lavoro - ASPAL	32.293.296,00	25.859.854,00	32.525.923,00	25.568.278,00
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Cagliari	5.077.687,00	4.679.156,00	4.718.327,00	4.419.855,00
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Sassari	3.521.488,37	3.516.653,46	3.539.290,24	3.089.822,34
Istituto superiore regionale etnografico (ISRE)	2.205.165,00	2.172.799,00	2.050.361,00	1.911.707,00
Istituto zooprofilattico sperimentale della Sardegna (IZS)	0,00	0,00	12.982.431,50	13.062.636,30
Ase (Agenzia Sarda delle Entrate)	118.146,00	0,00	85.032,00	0,00
TOTALE	319.791.503,06	310.539.685,20	322.058.529,90	319.365.573,69

Premesso che sono state riscontrate delle differenze rispetto ai dati comunicati in occasione dell'istruttoria relativa al Giudizio di parificazione per il 2017, l'esame dei dati esposti nella precedente tabella dimostra che tra gli esercizi 2017/2018 si è registrato un incremento complessivo, ma contenuto, degli impegni e dei pagamenti pari rispettivamente al 2,97% e allo 0,90%. Le percentuali conseguite non tengono conto dei costi relativi all'Istituto Zooprofilattico che peraltro nel biennio considerato registrano un lieve decremento.

Nel prospetto che segue sono illustrati gli impegni e i pagamenti sostenuti dagli enti per il personale:

Tabella 145 - Spesa per il lavoro flessibile negli enti regionali

DENOMINAZIONE ENTE	N. incarichi 2018	N. incarichi 2017	Impegni 2018	Impegni 2017	Pagamenti 2018	Pagamenti 2017
Sardegna ricerche	22	45	1.140.881,55	1.554.965,27	1.160.611,04	1.405.332,67
FoReSTAS	2	3	11.957,73	41.073,34	11.957,73	41.073,34
Conservatoria delle coste della Sardegna	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente della Sardegna (Arpas)	12	11	421.185,00	378.865,00	364.369,00	365.642,00
Agenzia regionale per la gestione e l'erogazione degli aiuti in agricoltura (Argea Sardegna)	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS Sardegna)	13	6	173.886,36	133.276,71	141.607,52	159.172,00
LAORE Sardegna	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Ente acque Sardegna (ENAS)	8	0	34.061,00	0,00	34.061,00	0,00
Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA)	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Agenzia sarda per le politiche attive del lavoro - ASPAL	2	2	75.013,00	37.316,00	75.013,00	37.316,00
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Cagliari	6	6	215.410,00	210.736,00	215.410,00	210.736,00
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Sassari	1	2	33.458,51	45.510,50	31.718,76	44.291,66
Istituto superiore regionale etnografico (ISRE)	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Istituto zooprofilattico sperimentale della Sardegna (IZS)	77	62	0,00	0,00	2.285.878,75	1.797.662,47
Ase (Agenzia Sarda delle Entrate)	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE	143	137	2.105.853,15	2.401.742,82	4.320.626,80	4.061.226,14

Gli incarichi di studio e consulenza negli Enti regionali sono sensibilmente diminuiti nell'ultimo anno attestandosi a n. 237 incarichi contro i 267 del 2017, con un decremento della relativa spesa del 15,09%, mentre i pagamenti risultano in crescita del 43,78%. Anche in questo caso non si è tenuto conto dei costi sostenuti dall'Istituto Zooprofilattico.

Il maggior numero di incarichi è accentrato in Sardegna Ricerche (164 incarichi con impegni pari a 620.656,21 euro). Segue l'Istituto Zooprofilattico Sperimentale della Sardegna (30 incarichi con un costo di 202.592,49 euro).

Occorre precisare che si è riscontrata una differenza importante nel numero degli incarichi relativi all'anno 2017 comunicati in occasione dell'istruttoria per il Giudizio di parificazione del rendiconto 2017. Complessivamente risultavano conferiti 405 incarichi contro i 267 riferiti con la nota 38512 del 18 novembre 2019. La discrepanza riguarda ASPAL (da 207 a 6) Sardegna Ricerche (da 137 a 206) AREA (da 0 a 2) ERSU SS (da 2 a 4).

Tabella 146 - Spesa per incarichi di studio e consulenza negli enti regionali

DENOMINAZIONE ENTE	N. incarichi 2018	N. incarichi 2017	Impegni 2018	Impegni 2017	Pagamenti 2018	Pagamenti 2017
Sardegna ricerche	164	206	620.656,21	697.670,28	662.497,36	399.669,66
FoReSTAS	0	0	0;00	0;00	0;00	0;00
Conservatoria delle coste della Sardegna	1	3	24.598,00	22.880,80	22.020,00	29.140,80
Agenzia regionale per la protezione dell'ambiente della Sardegna (Arpas)	1	6	1.209,60	120.140,20	1.209,60	600,00
Agenzia regionale per la gestione e l'erogazione degli aiuti in agricoltura (Argea Sardegna)	0	0	0;00	0;00	0;00	0;00
Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS Sardegna)	5	2	21.980,00	39.515,69	23.803,47	20.851,00
LAORE Sardegna	2	0	1.634,00	0,00	634,00	0,00
Ente acque Sardegna (ENAS)	2	3	42.225,00	37.825,00	29.966,00	30.000,00
Azienda regionale per l'edilizia abitativa (AREA)	1	2	5.000,00	2.331,67	5.000,00	2.331,67
Agenzia sarda per le politiche attive del lavoro - ASPAL	2	6	26.003,00	48.184,00	39.938,00	77.462,00
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Cagliari	1	1	9.044,00	36.363,00	9.044,00	36.368,00
Ente regionale per il diritto allo studio universitario di Sassari	13	4	109.929,47	20.606,40	84.380,92	19.545,61
Istituto superiore regionale etnografico (ISRE)	15	4	10.967,00	2.650,00	10.967,00	2.650,00
Istituto zooprofilattico sperimentale della Sardegna (IZS)	30	30	0,00	0,00	202.592,49	97.272,28
Ase (Agenzia Sarda delle Entrate)	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTALE	237	267	873.246,28	1.028.167,04	1.092.052,84	715.891,02

Con riferimento, invece, alla spesa sostenuta per il personale delle società partecipate, la Regione, con la nota n. 26454 del 29 novembre 2019, ha fornito i relativi dati, seppure non completi, di seguito riportati:

Tabella 147 - Dotazione organica società partecipate

DENOMINAZIONE	Dotazione organica al 31/12/2018		Personale a tempo indeterminato in servizio al 31/12/2018		Personale a tempo indeterminato in servizio al 31/12/2017		Note
	Dirigente	Non dirigente	Dirigente	Non dirigente	Dirigente	Non dirigente	
Abbanoa spa	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	I dati, al momento, non sono disponibili
Agrosarda scarl in liquidazione	0	0	0	0	0	0	
Arst spa	12	2.136	12	2.028	12	2.136	Nel dato complessivo del personale non dirigente sono inclusi, per il 2018, 127 part time e 92 "Assuntori" e, per il 2017, 109 part time e 87 "Assuntori". In relazione alla figura dell'Assuntore si rinvia a quanto previsto dalla L.R. 2 agosto 2018, n. 29.
Bic sardegna spa in liquidazione	0	23	0	23	2	23	
Carbosulcis spa	1	159	1	159	1	218	I numeri indicati nella tabella sono espressi al netto dei dimissionari al 31 dicembre del 2017 e del 2018
Consorzio 3C Chilivani in liquidazione coatta amministrativa	0	0	0	0	0	0	
Fase 1 srl in liquidazione	0	0	0	0	0	0	
Fluorite di Silius spa in liquidazione	0	39	0	39	0	48	
Geasar spa	4	241	4	187	4	188	
Hydrocontrol srl in liquidazione	0	0	0	0	0	0	
Igea spa	1	283*	1	153	1	168	* Nella cifra indicata è incluso il personale con contratto a tempo determinato, n. 130 unità nel 2018. Con riferimento al 2017 il numero di contratti a tempo

							determinato è di 33. I dati sono riportati nella tabella relativa al lavoro flessibile
Insar spa in liquidazione	N.A.	N.A.	1	17	2	17	
Janna srl	0	0	0	0	0	0	
Nuova mineraria Silius spa in liquidazione in concordato preventivo	0	0	0	0	0	0	
Progemisa spa in liquidazione	0	0	0	0	0	0	
SA.R.IND. srl in liquidazione	0	0	0	0	0	0	
Sardegna it srl csu	2	114	2	114	2	117	
Saremar spa in concordato preventivo in liquidazione	0	0	0	0	0	0	
SO.G.AER. spa	7	145	7	134	7	143	Dati derivanti dalla Nota integrativa e dall'elaborazione IRAP
SO.GE.A.AL. spa	1	251	1	251	3	254	
Società Finanziaria Regione Sardegna - SFIRS spa	1	57	1	55	1	54	
Sotacarbo spa	0	35	0	34	0	33	
TOTALE	29	3.165	30	3.160	35	3.366	

Tabella 148 – Spesa complessiva personale società partecipate

DENOMINAZIONE	Spesa 2018	Spesa 2017	Note
Abbanoa spa	N.D.	N.D.	I dati, al momento, non sono disponibili
Agrosarda scarl in liquidazione	0	0	
Arst spa	83.504.678	83.843.978	Il dato include le spese sostenute per gli "Assuntori", pari a euro 981.117 nel 2018 e ad euro 935.415 nel 2017.
Bic sardegna spa in liquidazione	1.941.429	1.389.650	
Carbosulcis spa	10.087.116	13.346.001	I numeri indicati nella tabella indicano il puro costo lavoro espresso per competenza, così come nei relativi bilanci. Sono esclusi l'incentivo all'esodo e tutte le altre voci che anche se erogate non rientrano nel costo lavoro.
Consorzio 3C Chilivani in liquidazione coatta amministrativa	0	0	
Fase 1 srl in liquidazione	0	0	
Fluorite di Silius spa in liquidazione	1.971.515	2.061.758	
Geasar spa	14.736.736	14.274.613	
Hydrocontrol srl in liquidazione	0	0	
Igea spa	12.566.276	8.276.373	I dati sono relativi al personale a tempo indeterminato. Le spese per il personale a tempo determinato sono riportate nella tabella sul lavoro flessibile.
Insar spa in liquidazione	1.149.884	1.319.076	
Janna scrll	0	0	
Nuova mineraria Silius spa in liquidazione in concordato preventivo	0	0	
Progemisa spa in liquidazione	0	0	
SA.R.IND. srl in liquidazione	0	0	
Sardegna it srl csu	5.979.075	5.917.345	
Saremar spa in concordato preventivo in liquidazione	0	0	
SO.G.AER. spa	6.861.685	6.429.796	Dati da bilancio e contabilità, compresi INPS e accantonamenti.
SO.GE.A.AL. spa	9.774.674	10.186.159	
Società Finanziaria Regione Sardegna - SFIRS spa	4.495.000	4.300.000	
Sotacarbo spa	1.668.143	1.499.659	
TOTALE	153.068.068	151.344.749	

Tabella 149 -Spesa per il lavoro flessibile delle società partecipate

DENOMINAZIONE	N. incarichi 2018	N. incarichi 2017	Spesa 2018	Spesa 2017	Note
Abbanoa spa	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	I dati, al momento, non sono disponibili
Agrosarda scarl in liquidazione	0	0	0	0	
Arst spa	108	37	2.869.127	1.700.686	Il dato riguarda personale a tempo determinato
Bic sardegna spa in liquidazione	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	Al momento i dati non sono disponibili
Carbosulcis spa	0	0	0	0	
Consorzio 3C Chilivani in liquidazione coatta amministrativa	0	0	0	0	
Fase 1 srl in liquidazione	0	0	0	0	
Fluorite di Silius spa in liquidazione	0	0	0	0	
Geasar spa	54	80	3.599.224	3.180.956	
Hydrocontrol srl in liquidazione	0	0	0	0	
Igea spa	130	33	4.973.840	438.842	Dati relativi ai contratti a tempo determinato
Insar spa in liquidazione	0	0	0	0	
Janna srl	0	0	0	0	
Nuova mineraria Silius spa in liquidazione in concordato preventivo	0	0	0	0	
Progemisa spa in liquidazione	0	0	0	0	
SA.R.IND. srl in liquidazione	0	0	0	0	
Sardegna it srl csu	4	4	130.013	147.615	
Saremar spa in concordato preventivo in liquidazione	0	0	0	0	
SO.G.AER. spa	N.D.	N.D.	563.844	95.218	Dati da Bilancio e contabilità relativi al lavoro interinale e al personale distaccato
SO.GE.A.AL. spa	27	19	274.448	281.421	Le cifre indicate comprendono i dati sui contratti a tempo determinato e sul lavoro interinale
Società Finanziaria Regione Sardegna - SFIRS spa	2	10	48.800	62.000	
Sotacarbo spa	1	2	29.559	9.591	
TOTALE	325	183	12.488.855	5.916.328	

Tabella 150 -Spesa per incarichi di studio e consulenza società partecipate

DENOMINAZIONE	N. incarichi 2018	N. incarichi 2017	Spesa 2018	Spesa 2017	Note
Abbanoa spa	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	I dati, al momento, non sono disponibili
Agrosarda scarl in liquidazione	0	0	0	0	
Arst spa	5	1	86.554	8.320	
Bic sardegna spa in liquidazione	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	I dati, al momento, non sono disponibili
Carbosulcis spa	33	20	131.126	101.586	I numeri indicati sono tratti da informazioni extra-contabili ed espressi per pagamenti nelle annualità indicate. Non c'è corrispondenza nei costi indicati in bilancio.
Consorzio 3C Chilivani in liquidazione coatta amministrativa	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	Al momento i dati non sono disponibili
Fase 1 srl in liquidazione	4	3	26.126	17.960	
Fluorite di Silius spa in liquidazione	14	12	81.239	59.461	
Geasar spa	N.D.	N.D.	696.858	684.430	
Hydrocontrol srl in liquidazione	N.D.	N.D.	0	66.499	Si fa riferimento ai dati di Bilancio, indicati come "Spese legali" tra i Costi della produzione - Servizi.
Igea spa	5	5	81.200	41.500	
Insar spa in liquidazione	0	0	0	0	
Janna srl	1	1	39.286	38.710	Il dato è relativo ai soli onorari corrisposti allo studio professionale che presta alla società - priva di dipendenti - servizi ordinari in materia di consulenza contabile, legale e fiscale.
Nuova mineraria Silius spa in liquidazione in concordato preventivo	N.D.	N.D.	205.682	56.913	
Progemisa spa in liquidazione	4	3	50.913	25.311	
SA.R.IND. srl in liquidazione	N.D.	N.D.	82.771	121.274	
Sardegna it srl csu	10	10	99.917	103.570	I dati si riferiscono a servizi professionali indispensabili per il funzionamento della società e non erogabili da parte di personale interno (incarichi a avvocati, commercialista, notaio e consulente del lavoro e incarichi previsti dal d.lgs. n. 81/2008)

Saremar spa in concordato preventivo in liquidazione	N.D.	N.D.	91.387	34.009	
SO.G.AER. spa	N.D.	N.D.	553.270	686.119	I dati si riferiscono a consulenze/prestazioni legali, consulenze amministrative e fiscali, consulenze e prestazioni tecniche, prestazioni notarili, consulenze e prestazioni commerciali e altre diverse.
SO.GE.A.AL. spa	8	6	184.376	245.071	
Società Finanziaria Regione Sardegna - SFIRS spa	10	11	98.230	39.590	
Sotacarbo spa	19	16	172.960	188.144	
TOTALE	113	88	2.681.895	2.518.467	

5.7 Divieto di assunzione

Con riferimento alla normativa il cui inadempimento comporta il divieto di procedere ad assunzioni da parte dell'Ente, si osserva quanto segue.

Circa il rispetto dei termini per l'approvazione del bilancio di previsione, del rendiconto, del bilancio consolidato e del termine di 30 giorni dalla loro approvazione per l'invio dei dati alla Banca Dati delle PP.AA. (art. 9, comma 1-*quinquies*, D.L. 113/2016), occorre ricordare che la vigenza di tale divieto ha interessato il periodo intercorrente tra il 30 aprile 2019¹⁵⁵ e il 20 giugno 2019, data di definitiva approvazione del rendiconto per l'esercizio 2018 (approvato dalla Giunta regionale con D.G.R. 19/11 del 23 maggio 2019 e successivamente riapprovato con la D.G.R. 22/41 del 20 giugno 2019 con sostituzione degli allegati 3, 18 e 19).

La Regione, con la nota n. 36373 del 29 ottobre 2019, ha dichiarato che *“i contratti di lavoro sono sottoscritti a seguito del verificarsi delle condizioni previste”* dalla citata disciplina.

Con successiva nota n. 4266 del 3 dicembre 2019, la Regione ritiene di dover considerare, ai fini del computo del periodo di vigenza del divieto in esame, quale termine iniziale, la data del 23 maggio 2019, alla quale si riferisce, tuttavia, la “prima” approvazione del rendiconto 2018 (D.G.R. 19/11 del 23 maggio 2019), definitivamente “riapprovato” con la D.G.R. n. 22/41 del 20 giugno 2019, e, quale termine finale, la data del 30 maggio 2019, alla quale è avvenuto il caricamento su BDAP (con relativo termine di 30 giorni computato, pertanto, dal 23 maggio 2019), sul quale, tra l'altro, dovranno essere effettuate le opportune integrazioni/correzioni alla luce della successiva “riapprovazione finale”.

Nella medesima nota si comunica, altresì, che il blocco assunzionale ha operato anche per il periodo intercorrente dal 1° ottobre al 6 novembre 2019, data di caricamento su BDAP del bilancio consolidato 2018, approvato dal Consiglio regionale in data 29 ottobre 2019.

¹⁵⁵ L'art. 18, recante i “Termini di approvazione dei bilanci”, del D.Lgs. 118/2011, al comma 1, lett. b), prevede che “il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo. Le regioni approvano il rendiconto entro il 31 luglio dell'anno successivo, con preventiva approvazione da parte della giunta entro il 30 aprile, per consentire la parifica delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti”.

La Sezione deve ribadire la natura inderogabile dei vincoli assunzionali dettati dalla disciplina vigente.

Con riguardo all'adozione del Piano triennale dei fabbisogni di personale e alla sua trasmissione al Dipartimento della Funzione pubblica, ai sensi dell'art. 6-ter, comma 5, del D.Lgs. 165/2001, fermo restando quanto sopra riportato circa la necessità di un suo aggiornamento annuale, la Regione, con la menzionata nota n. 36373 del 29 ottobre 2019, ha riferito che non si è ancora proceduto a detta trasmissione *“in attesa dell'implementazione del sistema informativo ministeriale”* (circostanza contemplata dal citato decreto ministeriale dell'8 maggio 2018).

6 LE SOCIETÀ PARTECIPATE

Con la D.G.R. n. 45/11 del 27 settembre 2017, la Regione ha approvato il Piano di revisione straordinaria delle partecipazioni ai sensi dell'art. 24 del D.Lgs. 175/2016, recante il "*Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica*" (TUSP).

Tale disposizione impone alle pubbliche amministrazioni l'alienazione (e il divieto di acquisto) o misure di razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione, per tutte le partecipazioni (anche di minoranza) in società aventi per oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle finalità istituzionali (art. 4, comma 1, TUSP), con onere di motivazione analitica circa la scelta adottata (art. 5, TUSP), e per le partecipazioni in società che rientrano in una delle ipotesi di cui all'art. 20, comma 2, TUSP¹⁵⁶.

Le amministrazioni pubbliche possono, direttamente o indirettamente, costituire società e acquisire o mantenere partecipazioni in società esclusivamente per lo svolgimento delle attività indicate dall'art. 4, secondo comma, TUSP:

- a) produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi;
- b) progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche;
- c) realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato;

¹⁵⁶ Trattasi delle seguenti partecipazioni:

- a) partecipazioni societarie che non rientrino in alcuna delle categorie di cui al menzionato art. 4;
- b) società che risultino prive di dipendenti o abbiano un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
- c) partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;
- d) partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro;
- e) partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d'interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti;
- f) necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
- g) necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite all'art. 4.

d) autoproduzione di beni o servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;

e) servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici. Occorre ricordare, da ultimo, che i cennati vincoli non si applicano alle società aventi per oggetto sociale prevalente la produzione, il trattamento, la lavorazione e l'immissione in commercio del latte, comunque trattato, e dei prodotti lattiero-caseari (comma 9-bis, dell'art. 4, TUSP, inserito dall'art. 1, comma 1, L. 119/2019). La predisposizione del Piano straordinario ha formato oggetto delle Linee di indirizzo dettate dalla Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 19/SEZAUT/2017/INPR, con la quale, anche tenuto conto del Protocollo d'intesa del 25 maggio 2016 tra il Presidente della Corte dei conti e il MEF¹⁵⁷, che ha unificato la rilevazione dei dati sugli organismi partecipati, al fine di favorire l'adempimento delle disposizioni in esame, è stato fornito un modello *standard* del Piano, contenente le seguenti sezioni:

1. dati dell'amministrazione;
2. ricognizione delle partecipazioni societarie (partecipazioni dirette, sia di controllo sia non di controllo, e partecipazioni indirette);
3. requisiti previsti dal TUSP, come sopra descritti (riconducibilità o meno della società ad una delle categorie previste dall'art. 4, con la relativa motivazione e sussistenza delle condizioni previste dall'art. 20, comma 2, con la relativa motivazione);
4. mantenimento della partecipazione senza interventi di razionalizzazione, con la relativa motivazione;
5. azioni di razionalizzazione, con indicazione delle relative motivazioni, delle modalità di attuazione, nonché di una stima dei tempi e dei risparmi attesi.

¹⁵⁷ Con tale Intesa, si è deciso, inoltre, che dall'esercizio 2015, le informazioni, non più inserite nel sistema SIQUEL, sono acquisite mediante l'applicativo Partecipazioni accessibile dal portale Tesoro (<https://portaletesoro.mef.gov.it>).

Nella anzidetta D.G.R. n. 45/11 del 2017, in ordine all'attività istruttoria svolta, si afferma che l'analisi economico-finanziaria è stata effettuata sui dati di bilancio 2011-2015¹⁵⁸, fatta eccezione per Abbanoa s.p.a., soggetta al Piano di ristrutturazione approvato dalla Commissione europea, e per SFIRS s.p.a., compresa nell'All. A del TUSP (insieme alle altre società finanziarie regionali, per le quali, ai sensi dell'art. 26 del TUSP, non si applica il decreto medesimo). Inoltre, in tale delibera si dispone che ciascun Direttore generale degli Assessorati di riferimento delle singole società vigili affinché gli organismi direttamente partecipati dalla Regione diano attuazione alle misure previste nel Piano di revisione straordinaria per le rispettive società partecipate (indirettamente partecipate dalla Regione)¹⁵⁹, costituendo detta attuazione obiettivo strategico per l'anno 2018. Una volta realizzato il Piano straordinario, ogni pubblica amministrazione, ai sensi dell'art. 20, comma 1, TUSP, deve effettuare, annualmente entro il 31 dicembre, con apposito provvedimento da trasmettere al MEF e alla Sezione regionale di controllo competente della Corte dei conti, una razionalizzazione periodica ovvero un'analisi dell'assetto complessivo delle società in cui sono detenute partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ricorrano i presupposti di cui al comma 2¹⁶⁰, un piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione.

Inoltre, in caso di adozione del Piano di razionalizzazione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo deve essere approvata una relazione sull'attuazione dello stesso, evidenziando i risultati conseguiti, da trasmettere, anch'essa, al MEF e alla Sezione regionale di controllo (art. 20, comma 3, TUSP).

¹⁵⁸ E sui relativi indicatori tratti dalla banca dati Cerved.

¹⁵⁹ Analogo compito di vigilanza è ivi stabilito in capo alle agenzie regionali Sardegna Ricerche, Laore Sardegna e Agris Sardegna.

¹⁶⁰ Vedi nota n. 1.

Tanto premesso, con riserva di ogni ulteriore approfondimento delle relative variazioni e attualizzazioni in sede annuale, anche per il Piano straordinario *ex art. 24 TUSP*, si ripropongono alcuni dei rilievi già formulati dalla Sezione con riferimento al Piano adottato ai sensi dell'art. 1, commi 611 e 612¹⁶¹, della L. 190/2014 (delibera n. 69/2017 VSGF). In particolare, si osserva che detto Piano non soddisfa compiutamente l'onere di analitica motivazione preteso dall'art. 5 del TUSP, il quale, con riguardo all'atto di costituzione o acquisto di ogni società, impone, oltre a una valutazione, rigorosamente motivata, di *“stretta necessità”* al perseguimento delle finalità istituzionali di cui all'art. 4 TUSP (concetto diverso dalla mera coerenza dell'oggetto con dette finalità, *cfr.* delibera della Sezione controllo Sardegna n. 69/2017/VSGF), anche l'evidenza delle ragioni e delle finalità che giustificano tale scelta di esternalizzazione *“sul piano della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria nonché di gestione diretta o esternalizzata del servizio affidato. La motivazione deve anche dare conto della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, di efficacia e di economicità dell'azione amministrativa”* (art. 5 TUSP).

Ulteriormente, nell'apposita scheda del Piano dedicata alla quantificazione dei risparmi attesi (scheda n. 05.05), per numerose società è riportata la dicitura *“allo stato non sono quantificabili i risparmi conseguenti alla cessione”*, il che svuota la relativa scelta di razionalizzazione di ogni giustificata ponderazione di convenienza e sostenibilità, oltre che di finalizzazione al conseguimento degli anzidetti obiettivi di efficienza, di efficacia e di economicità, che, come noto, devono sovrintendere a qualunque decisione sull'utilizzo di pubbliche risorse.

La descritta carenza si riverbera nel successivo atto di *“Analisi dell'assetto complessivo delle partecipazioni, dirette e indirette, detenute dalla Regione. Stato di attuazione del piano di revisione straordinaria delle partecipazioni. Decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 e ss.mm.ii., artt. 20 e 24”*, di cui alla D.G.R. 64/6 del 28 dicembre 2018.

Con tale atto si effettua, innanzitutto, un censimento delle partecipazioni presenti al 31 dicembre 2018, per un totale di 25 partecipazioni dirette e 69 indirette, delle quali si riportano le tabelle indicate nella Relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2018¹⁶² con precisazione degli Assessorati competenti e della relativa quota posseduta.

Tabella 151 - Partecipazioni

ASSESSORATO	SOCIETA' IN LIQUIDAZIONE O IN PROCEDURA CONCORSALE	ALTRE SOCIETA'	LIVELLO	PROPRIETA'	QUOTA	
Affari Generali		Janna srl	Diretta	Ras	49,00%	
		Sardegna it Srl	Diretta	Ras	100,00%	
Programmazione		Sfirs Spa	Diretta	Ras	100,00%	
		Sotacarbo Spa	Diretta	Ras	50,00%	
		Marine oristanesi Srl	Indiretta 1° livello	Sfirs	7,00%	
		Sarda Factoring Spa	Indiretta 1° livello	Sfirs	38,56%	
		Sardaleasing Spa	Indiretta 1° livello	Sfirs	1,63%	
		Consorzio Prokemia	Indiretta 1° livello	Sfirs	33,33%	
		IM Innovative Materials Srl	Indiretta 1° livello	Bic Sardegna Spa	2,21%	
		Bic Sardegna Spa in liquidazione		Diretta	Ras	100,00%
		Fase 1 Srl in Liquidazione		Diretta	Ras	100,00%
		Gese Srl in liquidazione		Indiretta 1° livello	Sfirs	100,00%
	Industria		Carbosulcis Spa	Diretta	Ras	100,00%
			Igea Spa	Diretta	Ras	100,00%
		Crystal research corporation europe (CRC) Srl	Indiretta 1° livello	Progemisa	44,00%	
		Sarda basalti Srl	Indiretta 1° livello	Progemisa	30,00%	
		Fluorite di Silius Spa in liquidazione		Diretta	Ras	100,00%
		Nuova mineraria Silius Spa in Liquidazione		Diretta	Ras	100,00%
		Progemisa Spa in liquidazione		Diretta	Ras	100,00%
		Sarind Srl in liquidazione		Diretta	Ras	100,00%
		Consorzio 3C Chilivani in Liq.coatta		Diretta	Ras	47,58%
		Logudoro Mejlogu Scarl in liquidazione		Indiretta 1° livello	Igea	0,53%

¹⁶¹ Espressamente richiamati dall'art. 20, comma 8, TUSP, il quale dispone che "resta fermo" quanto previsto dagli stessi.

¹⁶² Relazione sulla gestione 2018, cap. 9.3 - Le società partecipate, cap. 9.4 - Lo stato di avanzamento del processo di razionalizzazione degli enti e organismi partecipati dalla Regione, pagg. 195 e ss.

ASSESSORATO	SOCIETA' IN LIQUIDAZIONE O IN PROCEDURA CONCORSALE	ALTRE SOCIETA'	LIVELLO	PROPRIETA'	QUOTA
	Sant'angelo Srl in liquidazione		Indiretta 1° livello	Igea	5,12%
	Veneta sarda prefabbricati cementizi Srl in Liquidazione		Indiretta 1° livello	Igea	10,00%
Lavori Pubblici		Abbanoa	Diretta	Ras	70,94%
Trasporti		Arst Spa	Diretta	Ras	100,00%
		Geasar Spa	Diretta	Ras	1,59%
		Sogaer	Diretta	Ras	0,72%
		Sogeal Spa	Diretta	Ras	23,06%
		Centralabs Soc.Coop.rl	Indiretta 1° livello	Arst	11,02%
		Saremar Spa in concordato Preventivo		Diretta	Ras
Lavoro		Insar Spa	Diretta	Ras	55,39%
		Gal Barbagia e Mandrolisai Scarl in liquidazione	Indiretta 1° livello	Insar	3,85%
		Marina di Porto Corallo Spa in liquidazione	Indiretta 1° livello	Insar	45,00%
		Società promoz. Ind. Nord Sardegna (Promin) Scpa in liquidazione	Indiretta 1° livello	Insar	11,76%

La tabella che segue espone le partecipazioni societarie detenute per il tramite degli organismi regionali quali Laore, Agris, Sardegna Ricerche e altre società.

Tabella 152 - Partecipazioni societarie detenute per il tramite degli organismi regionali

ASSESSORATO	SOCIETA' IN LIQUIDAZIONE O IN PROCEDURA CONCORSALE	ALTRE SOCIETA'	LIVELLO	PROPRIETA'	QUOTA
Laore	Società Bonifiche Sarde spa in Liquidazione		Diretta	Laore	99,99%
Agris	CCBA Centro di com.biod animale scarl		Indiretta di 1° livello	Agris	45,05%
	Cantina Sociale Dorgali sooc. Cooperativa		Indiretta di 1° livello	Agris	0,40%

ASSESSORATO	SOCIETA' IN LIQUIDAZIONE O IN PROCEDURA CONCORSALE	ALTRE SOCIETA'	LIVELLO	PROPRIETA'	QUOTA
	Allevatori di Mores Società Cooperativa agricola "CAM SOC. COOP."		Indiretta di 1° livello	Agris	0,03
	Lacesa _ Latteria Centro Sardegna Società Cooperativa		Indiretta di 1° livello	Agris	0,15
	Società Ippica Cagliari in liquidazione Srl		Indiretta di 1° livello	Agris	14,38
	Società Ippica Sassarese srl		Indiretta di 1° livello	Agris	18,60
	Consorzio Biotecniche in Liquidazione		Indiretta di 1° livello	Agris	20,00
	Biosistema scarl in Liquidazione		Indiretta di 1° livello	Agris	1,36
	Agrosarda scarl in Liquidazione		Indiretta di 1° livello	Agris	88,00
Sardegna ricerche	Pula servizi e Ambiente srl		Indiretta di 1° livello	Sardegna ricerche	39,76
	CRS4 srl		Indiretta di 1° livello	Sardegna ricerche	100
Altre società		DASS Scarl	Indiretta di 2° livello	CRS4 srl	14,23
		CCT APRAS	Indiretta di 2° livello	CRS4 srl	9,68
		Consorzio Cybersar in liquidazione	Indiretta di 2° livello	CRS4 srl	25,00
		CDCR -ICT Sardegna Scarl	Indiretta di 2° livello	CRS4 srl	5,00
		TCN srl	Indiretta di 2° livello	CRS4 srl	25,00

Salva ogni valutazione circa le decisioni di mantenimento alla luce della descritta normativa (soluzione adottata per 4 partecipazioni dirette¹⁶³ e 8 indirette¹⁶⁴), con riguardo agli esiti dell'attività di razionalizzazione, si osserva che nel Piano di razionalizzazione straordinaria (di seguito il "Piano") era prevista la cessione di 4 società direttamente partecipate¹⁶⁵ e di 41 società indirettamente partecipate¹⁶⁶ (tutte entro il 2018, salvo la Sardaleasing s.p.a.).

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 24, comma 4, TUSP, le alienazioni programmate avrebbero dovuto essere concluse entro un anno dalla conclusione della ricognizione straordinaria.

Nella menzionata D.G.R. 64/6 del 28 dicembre 2018 (di seguito "monitoraggio"), si dà atto, per contro, dell'avvenuta dismissione di 5 società partecipate direttamente e 19 partecipate indirettamente.

Di seguito si riproduce il grafico prodotto dalla Regione con nota n. 26331 del 28 novembre 2019, con il quale si rappresenta l'avanzamento della procedura di razionalizzazione:

¹⁶³ Sotacarbo s.p.a., ARST s.p.a., Geasar s.p.a., SOGAER s.p.a. A queste occorre aggiungere la Carbosulcis s.p.a. per la quale si è deciso il mantenimento ai sensi dell'art. 4 del TUSP con decreto del Presidente della Regione n. 87 del 3 ottobre 2017, il quale rinvia alle motivazioni di cui all'All. A della D.G.R. 45/11 del 27 settembre 2017.

¹⁶⁴ Centralabs s.c.a.r.l., Sogaer s.p.a. (partecipazione SFIRS), Centro di competenza biodiversità animale s.c.r.a.l. (partecipazione Agris), Centro di ricerca, sviluppo e studi superiori in Sardegna s.r.l. - CRS4 s.r.l., Porto Conte Ricerche s.r.l., Pula Servizi e Ambiente s.r.l., Distretto Aerospaziale Sardegna Scarl (partecipazione CRS4) Centro di competenza biodiversità animale s.c.a.r.l. (partecipazione PCR).

¹⁶⁵ Janna s.c.r.l., Consorzio 3C Chilivani in Liquidazione coatta amministrativa, Sogeaal s.p.a. (partecipazione RAS), Sogeaor s.p.a. in liquidazione (partecipazione RAS).

¹⁶⁶ Marina di Villasimius s.r.l., Marine oristanesi s.r.l., Sarda Factoring s.p.a., Sardaleasing s.p.a., Consorzio Prokemia, IM Innovative Materials s.r.l. (partecipazione SFIRS), Consorzio AUSI (Attività Univ. Sulcis Iglesiente) (partecipazione Carbosulcis), Consorzio AUSI (Attività Univ. Sulcis Iglesiente) (partecipazione Igea), Crystal research corporation europe (CRC) s.r.l., Sarda basalti s.r.l., Logudoro Mejlogu Scarl in liquidazione, Sant'Angelo s.r.l. in liquidazione, Veneta sarda prefabbricati cementizi s.r.l. in liquidazione, STL Nord Sardegna Le residenze del centro s.r.l., Sogeaal Spa (partecipazione SFIRS), Sogeaor Spa in liquidazione (partecipazione SFIRS), Centri regionali per le tecnologie agroalimentari CERTA - Società consortile a responsabilità limitata (partecipazione Agris), Cantina sociale Dorgali Società cooperativa, Assegnatari Associati Arborea società cooperativa agricola per azioni, L'Armentizia moderna Società cooperativa agricola, Allevatori di Mores Società cooperativa agricola "CAM SOC.COOP.", Lacesa Latteria Centro Sardegna Società cooperativa, Società Ippica di Cagliari s.r.l., Società Ippica Sassarese s.r.l., Logistica Mediterranea SpA, Agricola Mediterranea SpA Società Agricola, EU-RA - Europe Rating SpA in liquidazione, Assotel s.r.l. in liquidazione, Ondulor s.r.l., Industria Sugheriera del Mandrolisai - I.S.M.A. - S.R.L. in liquidazione, Ottana Sviluppo ScpA - Società Consortile per Azioni in Liquidazione, Parco Genos - Parco Genetico Dell'Ogliastra S.Cons. a R.L., Società per la Promozione Industriale del Nord Sardegna Società Consortile - Promin ScpA in liquidazione (partecipazione GESE), Società Investimenti e Sviluppo della Sardegna S.p.A. - SIS Sardegna, S.P.A. in liquidazione, "Xinox Meccanica S.R.L. (in breve: Xinox S.R.L.)" in liquidazione, Distretto Aerospaziale Sardegna Scarl (DASS Srl) (partecipazione Sardegna Ricerche), Centro di competenza regionale - ICT Sardegna Scarl (CDCR-ICT Sardegna Scarl), Tcn s.r.l., GAL Logudoro Goceano Scarl, Assegnatari Associati Arborea - Società cooperativa agricola per azioni (partecipazione SBS), Banca di Credito Cooperativo di Arborea - Società cooperativa, IM Innovative Materials Srl (partecipazione BIC).

Con riferimento alle **procedure di liquidazione, si osserva che, delle 25 procedure liquidatorie**, di cui 9 relative a partecipazioni dirette¹⁶⁷ e 16 a partecipazioni indirette¹⁶⁸, nel monitoraggio si indica che **soltanto 3 hanno concluso il relativo iter**.

Con nota n. 25741 del 19 novembre 2019 della DG Presidenza, che allega anche i dati trasmessi dall'Assessorato dell'Industria per le partecipazioni ad esso facenti capo, la Regione ha comunicato gli aggiornamenti intervenuti rispetto a detta delibera:

- Nuova mineraria Silius s.p.a. in liquidazione in concordato preventivo: in data 28 dicembre 2018 è stato approvato il bilancio finale di liquidazione e la Società è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A. dal 31 gennaio 2019;
- SA.R.IND. s.r.l. in liquidazione: con D.G.R. n. 9/47 del 22 febbraio 2019, è stato approvato il bilancio finale di liquidazione al 21 febbraio 2019 e la Società è stata cancellata dal Registro delle Imprese il 17 maggio 2019;
- Agrosarda s.c.a.r.l. in liquidazione: il 21 gennaio 2019 è stato approvato il bilancio finale di liquidazione della Società, cancellata il 9 agosto 2019;
- Fluorite di Silius s.p.a. in liquidazione: con D.G.R. n. 37/40 del 19 settembre 2019, è stato approvato il Progetto di fusione per incorporazione nella IGEA s.p.a., presentato nelle rispettive assemblee straordinarie rispettivamente l'8 e l'11 ottobre 2019. Ai sensi dell'art. 2503 c.c., dopo 60 giorni dall'iscrizione delle deliberazioni di fusione nel Registro delle Imprese, si potrà stipulare l'atto di fusione. La Regione prevede di concludere tale atto entro il 20 dicembre 2019, con effetti giuridici a partire dal 31 dicembre 2019;
- Cantina sociale di Dorgali società cooperativa: la partecipazione è stata dismessa;
- Lacesa - Latteria Centro Sardegna Società cooperativa: la partecipazione è stata dismessa;

¹⁶⁷ Hydrocontrol s.r.l. in liquidazione, Bic Sardegna s.p.a. in liquidazione, Fase 1 s.r.l. in liquidazione, Nuova mineraria Silius s.p.a. in liquidazione in concordato preventivo, Progemisa s.p.a. in liquidazione, SA.R.IND. s.r.l. in liquidazione, Nuova Valriso s.p.a. in liquidazione, Agrosarda s.c.r.l. in liquidazione (partecipazione RAS), Saremar s.p.a. in concordato preventivo in liquidazione.

¹⁶⁸ GE.SE s.r.l. in liquidazione, 3R Metals s.r.l. in liquidazione (partecipazione SFIRS), Aziende riunite trasporti s.c.a.r.l. in liquidazione, Mobilità sociale Sardegna s.r.l. in liquidazione, Gal Barbagie e Mandrolisai s.c.a.r.l. in liquidazione, Marina di Porto corallo s.p.a. in liquidazione, Società promoz. ind. Nord Sardegna (Promin) s.c.p.a. in liquidazione (partecipazione Insar), Agrosarda s.c.r.l. in liquidazione (partecipazione Agris), Consorzio per la ricerca e lo sviluppo delle biotecnologie - Biotecne in liquidazione, Consorzio biologie avanzate Biosistema - s.c.a.r.l. in liquidazione (partecipazione Agris), CCT APRAS - Centro di Competenza Tecnologica su Analisi e Prevenzione del Rischio Ambientale della Sardegna in liquidazione, Consorzio CYBERSAR in liquidazione, Consorzio biologie avanzate Biosistema s.c.a.r.l. in liquidazione (partecipazione PCR), Centri regionali per le tecnologie agroalimentari CERTA - s.c.a.r.l. (partecipazione PCR), Società Bonifiche Sarde (SBS) s.p.a. in liquidazione, 3R Metals v in liquidazione (partecipazione BIC).

- Progemisa s.p.a. in liquidazione: il 26 febbraio 2019 è stato ceduto alla Regione l'unico immobile di proprietà della Società e il 20 marzo 2019 l'Assemblea ordinaria ha approvato il bilancio di esercizio al 31 dicembre 2018. Non è stato nominato il nuovo liquidatore per cui prosegue nell'incarico il vecchio organo in regime di *prorogatio* "senza un compenso definito". La Regione dichiara che, per poter chiudere la liquidazione della Società, è necessario stipulare l'atto di cessione al socio Regione dei crediti e delle partecipazioni detenuti dalla Società medesima. Non sono state comunicate le difficoltà che impediscono di addivenire a tale chiusura né la data di inizio dell'incarico del Liquidatore ai fini della verifica delle direttive di cui alla D.G.R. 25/9, *cit.*, in base alla quale occorre "porre in essere gli atti necessari per la revoca da parte dell'assemblea dei soci, previo congruo preavviso (...), dei liquidatori delle società in liquidazione partecipate dalla Regione, nominati a tempo indeterminato, che risultino in carica da più di cinque anni nella medesima società, computando a tal fine anche gli eventuali periodi in cui i liquidatori abbiano ricoperto incarichi di amministratore della medesima società. Tale previsione è derogabile nei soli casi in cui l'Assessorato competente rappresenti l'assoluta necessità, debitamente motivata, che la gestione liquidatoria della società prosegua con il liquidatore in carica". Dal sito *web* istituzionale della Regione, il Liquidatore risulta essere in carica dal 1° gennaio 2008 al 31 gennaio 2019.

Con riferimento alle partecipazioni indirette facenti capo all'Assessorato dell'Industria, quest'ultimo riferisce che "la possibilità di cessione è pressoché impossibile perché il valore delle stesse partecipazioni è nullo e il trasferimento della proprietà ha un costo" (trattasi della Crystal research corporation europe s.r.l. e della Sarda basalti s.r.l., partecipate della Progemisa s.p.a. in liquidazione; della Logudoro Mejlogu s.r.l. in liquidazione, della Sant'Angelo s.r.l. in liquidazione e della Veneta sarda prefabbricati cementizi s.r.l. in liquidazione, partecipate dalla IGEA s.p.a.).

Ulteriormente, con nota n. 26331 del 27 novembre 2019, la Direzione generale della Presidenza, ha riepilogato le società ad essa afferenti che hanno completato la procedura di liquidazione (o altrimenti estinte tramite fusione per incorporazione in altra società

regionale o a seguito di fallimento): Hydrocontrol s.r.l., Nuova Mineraria Silius s.p.a. in liquidazione in concordato preventivo; SA.R.IND. s.r.l. in liquidazione; Nuova Valriso s.p.a. in liquidazione; Agrosarda s.c.a.r.l. in liquidazione; 3R Metals s.r.l. in liquidazione; Aziende Riunite Trasporti s.c.a.r.l. in liquidazione; Mobilità Sociale Sardegna s.r.l. in liquidazione; Consorzio Forgea in liquidazione, le società SIPAS s.p.a. in liquidazione, Palmas Cave s.r.l. in liquidazione, Seamag s.r.l. in liquidazione, Nuova Sardamag s.r.l. in liquidazione, Sigma Invest s.p.a. in liquidazione, Gal Terre Shardana s.c.a.r.l. in liquidazione, Sistema Turistico Locale Sardegna s.r.l. in liquidazione).

La medesima Direzione aggiunge che *“Le liquidazioni tuttora in corso, nonostante gli indirizzi impartiti da questa Amministrazione, così come anche rilevato da codesta Sezione nella relazione istruttoria, trova le proprie motivazioni nelle cause ostative già evidenziate in sede di monitoraggio sullo stato di attuazione del Piano, rispetto alle quali, in stretta collaborazione con i liquidatori, si prosegue nella ricerca delle soluzioni più idonee alla loro rimozione”*.

Infine, con n. 26331 del 28 novembre 2019, è pervenuta anche apposita relazione della SFIRS s.p.a. sulle partecipazioni detenute da tale Società. In essa si dà atto dell'avvenuto avvio delle procedure di dismissione programmate e si fa cenno alla situazione della partecipata GE.SE., costituita il 24 dicembre 2006 con lo scopo di provvedere all'incasso dei crediti e alla dismissione delle partecipazioni. Attualmente è priva di dipendenti ed è amministrata, dal 3 maggio 2010, da due amministratori con un compenso annuo pari a 76 mila euro. Complessivamente la SFIRS, che coordina le attività in base a un contratto di *service*, ha conferito a GE.SE. attività per circa 90 mln/€. In considerazione delle molteplici problematiche emerse nella liquidazione di detta Società, sulle quali la Sezione si riserva un più ampio approfondimento, la SFIRS comunica che *“sono in corso valutazioni – tecniche, economiche e legali - per addivenire alla chiusura del processo liquidatorio – presumibilmente - entro il 2021 mediante la (...) soluzione della cartolarizzazione/cessione (...) con la conseguente conclusione della gestione liquidatoria e la definitiva revoca degli attuali Amministratori.”*

Tanto considerato, ribadita la necessità di rapida conclusione di tutte le procedure liquidatorie in essere, si ricorda che, con D.G.R. n. 25/9 del 3 maggio 2016, sono stati dettati

appositi indirizzi per la gestione delle liquidazioni in corso (comprese quelle inerenti a società indirette).

Tale delibera, riepilogate le problematiche individuate quali cause del lungo protrarsi di talune gestioni liquidatorie (contenziosi pendenti, la mancata definizione di accordi transattivi, il difficoltoso recupero dei crediti e la gestione del patrimonio immobiliare, caratterizzata quest'ultima da tentativi spesso infruttuosi di vendita dei beni societari), ribadisce la necessità che gli *“Uffici regionali competenti tengano costanti rapporti con il liquidatore incaricato in modo da verificare, per conto del socio Regione, che le gestioni liquidatorie si svolgano con la massima celerità possibile, contenendo in tal modo i tempi e i costi della procedura”*. Inoltre, con l'atto in esame, si dà mandato agli Assessori competenti, *“di impartire ai liquidatori delle società in liquidazione partecipate dalla Regione idonei atti di indirizzo per la razionalizzazione e il contenimento dei costi della gestione liquidatoria attuando, laddove possibile, le misure indicate in premessa e ogni altra misura finalizzata alla chiusura della procedura”* e di *“richiedere ai liquidatori delle società in liquidazione partecipate dalla Regione la trasmissione di un report quadrimestrale che dia conto dello stato di attuazione della procedura liquidatoria rispetto agli indirizzi ricevuti e dal quale risultino, in particolare, le cause ostative alla chiusura della stessa, le misure adottate per rimuoverle, i risultati raggiunti e il termine previsto per la fine della liquidazione”*.

In merito agli eventuali oneri generati dalle procedure di liquidazione, la Regione, con nota n. 38962 del 15 novembre 2019, ha dichiarato che non risultano previsti specifici **accantonamenti al risultato di amministrazione a tutela del rischio di esborsi regionali connessi allo svolgimento e alla chiusura** delle procedure di liquidazione (quali quelli previsti dall'art. 2490 c.c.) delle società partecipate dalla RAS, in considerazione del dettato dell'art. 21 del TUSP¹⁶⁹ e della circostanza per cui la quasi totalità dei soggetti in esame presentano un patrimonio netto positivo (ad eccezione della Fase 1 s.r.l. in liquidazione, avente patrimonio netto di -769.532 euro)¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Difatti, l'art. 21, comma 1, TUSP, prevede che *“L'importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione”*.

¹⁷⁰ Per ciò che concerne la contabilità economico-patrimoniale, è iscritta una riserva indisponibile vincolata all'imputazione di perdite, i cui importi derivano dall'accantonamento di utili d'esercizio delle medesime società (v. *infra*).

Per ciò che concerne le **azioni di contenimento dei costi** previste dal Piano di razionalizzazione, si osserva quanto segue:

- Sardegna IT s.r.l. CSU: è stata ottenuta la modifica del contratto di locazione con la rinuncia all'uso di un piano dell'immobile e conseguente riduzione (non quantificata) dei costi di locazione e condominio; inoltre, nel Piano si prevedeva il rilascio dell'immobile e il trasferimento di sede (senza effettuare le relative previsioni di risparmio), che non si comunica essere stato realizzato;
- SFIRS s.p.a.: nel Piano si prevedeva di chiudere le operazioni di trasferimento delle attività e del personale del BIC Sardegna s.p.a. alla SFIRS s.p.a. entro il 2018; nel monitoraggio si dà atto che il Liquidatore della prima Società prosegue nell'attuazione degli indirizzi della D.G.R. n. 38/19 del 28 giugno 2016 (sull'operazione in esame) e che, in data 21 dicembre 2018, è stato stipulato l'atto di cessione di ramo d'azienda della stessa alla SFIRS ai sensi dell'art. 2112 c.c., ma non si indicano né i risparmi attesi né quelli realizzati;

- Carbosulcis s.p.a. e Igea s.p.a.: il Piano prevedeva il contenimento dei costi dell'Organo di revisione del quale si dà atto nel monitoraggio grazie all'affidamento ad una singola società dell'incarico di revisione legale dei conti e di altri servizi connessi ai sensi dell'art. 14, D.Lgs. 39/2010, per le due Società e per Fluorite di Silius, con un risparmio di circa 50.000 euro a società per un triennio; per Carbosulcis s.p.a., inoltre, nel Piano si prevedeva la *"fuoriuscita del personale in esodo"*, da realizzarsi entro il 2018, e, con la menzionata nota n. 25741 del 19 novembre 2019, si comunica, per tale specifico aspetto, che, in attuazione di quanto previsto col Piano di Chiusura approvato dalla Commissione Europea (Decisione 787/2010/EU), modificato formalmente nell'aprile 2019 (nota della Commissione COMP.B3/AC/AM/cl*/2019/54374), nel corso del 2018, 43 addetti hanno aderito all'esodo, portando il numero dei lavoratori a 160 (contro i 119 preventivati, con una differenza di 41 unità per un minor ricorso all'incentivo da parte di soggetti che hanno trovato *"temporanea ricollocazione nelle attività alternative avviate nel corso di questo ultimo quadriennio oltre che negli interventi di messa in sicurezza e di sistemazione ambientale anche a seguito della recente rimodulazione del Piano stesso approvato dalla Commissione Europea"*). Per ciò che concerne il futuro della Società, si illustra, nella medesima nota che *"Gli scenari proposti nel Piano industriale 2018 - 2022 vedono Carbosulcis proseguire nell'accompagnamento del Piano di chiusura con l'avvio anche di nuove attività, finanziate con risorse proprie e con incentivi nazionali"* e che *"andrebbe valutata la fattibilità e studiata con attenzione una "convergenza" societaria, da verificare con la Commissione Europea, delle due principali società partecipate controllate dall'Assessorato dell'Industria ed operanti in campo minerario ed ambientale - Carbosulcis SpA e IGEA SpA - opportunamente razionalizzate e riorganizzate"*;

- Abbanoa s.p.a.: nel Piano si affermava che “A fronte di una riduzione delle perdite di 50 MMc immessi nella rete di distribuzione dal 2012 al 2019, di cui almeno 40 MMc potabilizzati, il risparmio derivante dai minori costi di produzione, al netto dei costi del personale, è di circa 5 milioni euro (0,12 € (media ultimi 3 anni) * 40MMc). Tale valore potrebbe subire delle variazioni in relazione ai fenomeni di siccità (...). Il risparmio atteso per gli interventi del Project Financing (30 depuratori energivori) è di circa 1,5 milioni euro annui entro il 2019, mentre il risparmio atteso per la trasformazione degli impianti in fotodepurazione è di 0,95 milioni euro annui entro il 2019”: nel monitoraggio si legge che “Il processo di incremento della partecipazione, previsto dal Piano di ristrutturazione, è stato completato dalla RAS nel corso del 2017. Tale processo di capitalizzazione deve essere valutato avendo riguardo all’insieme delle azioni di risanamento della società previste dal suddetto Piano, nell’ottica di garantire, nel medio/lungo periodo, adeguati livelli di efficienza ed efficacia del servizio idrico integrato. La L.R. n. 25/2017, modificando l’articolo 15, comma 1, della L.R. n. 4/2015, dispone la riduzione al 20% dell’intera quota azionaria detenuta dalla Regione. Pertanto, l’azione dell’Amministrazione regionale è indirizzata alla riduzione della partecipazione, conformemente a quanto previsto dalla legge, senza tuttavia rinunciare al ruolo di impulso e controllo che l’istituzione regionale è chiamata a svolgere per il raggiungimento degli obiettivi di efficienza ed efficacia attribuiti al servizio pubblico. L’amministratore unico della società ha pubblicato un’offerta per la sottoscrizione di nuove azioni destinate ai comuni non soci invitandoli a manifestare la volontà relativa alla sottoscrizione dell’aumento di capitale sociale entro il 2/12/2018. Dopo tale data sarà possibile conoscere il numero di nuovi soci e conseguentemente sarà possibile attivare, su iniziativa della Regione, le procedure di cessione delle azioni”. Con la menzionata nota n. 25741 del 19 novembre 2019 sono state trasmesse alla Sezione le integrazioni formulate sia dall’Assessorato dei lavori pubblici che dalla Direzione generale Agenzia regionale del distretto idrografico della Sardegna, per le parti di rispettiva competenza. Per ciò che interessa l’argomento in esame, l’Amministrazione precisa che gli interventi di contenimento dei costi sono riconducibili alle misure di efficientamento e ottimizzazione dell’attività contenute nel Piano di ristrutturazione della Società approvato dalla Commissione europea con decisione CE 4986 del 31 luglio 2013, rispetto al quale viene annualmente trasmessa, alla Commissione medesima, una relazione annuale sullo stato di attuazione. La Regione aggiunge che l’operazione di riduzione della partecipazione regionale, passata per un incremento del capitale sociale sottoscritto dalla Regione

medesima non sfociato nell'auspicato ampliamento della compagine sociale per mancata sottoscrizione da parte dei Comuni non soci, è stata ripresa con la D.G.R. 9/44 del 22 febbraio 2019, ma è stata sospesa con D.G.R. 12/4 del 5 aprile 2019 con l'insediamento del nuovo Esecutivo. La Sezione, pertanto, si riserva ogni ulteriore verifica e valutazione del processo in corso;

- INSAR s.p.a.: con D.G.R. n. 23/1 del 25 giugno 2019 si è deciso di porre in liquidazione la Società, avente quale oggetto sociale lo svolgimento di servizi attinenti alle politiche del lavoro, poiché *“venuta meno la sua organicità”* rispetto al mutato quadro normativo in materia, al quale la Regione si sarebbe *“allineata”* con la costituzione dell' Agenzia sarda per le Politiche attive del lavoro (ASPAL), di cui all' art. 9 della L.R. 9/2016, recante la *“Disciplina dei servizi e delle politiche del lavoro”*. Si è deciso, pertanto, di modificare la citata D.G.R. n. 64/6 del 28 dicembre 2018, inserendo la IN.SAR. sp.a., di cui è stata acquisita la partecipazione di maggioranza da parte della Regione nel 2011, tra quelle per le quali è previsto l'avvio della procedura di liquidazione *ex artt. 2484 e ss. del c.c.*, d'intesa con il socio di minoranza Anpal servizi s.p.a.; con la medesima delibera è stato designato, inoltre, il Liquidatore con un compenso di euro 45.000, con mandato a completare la procedura *“con la tempistica più rapida possibile”* e con adozione delle *“opportune iniziative volte a mantenere i livelli occupativi e a salvaguardare le professionalità presenti”*.

Di seguito si riporta una sintesi, tratta dall' All. A della D.G.R. 64/6 del 28 dicembre 2018 e dalle informazioni aggiornate dalla Regione con nota n. 25741 del 19 novembre 2019, per singola Società, delle azioni e dei tempi previsti per la razionalizzazione, degli obiettivi raggiunti e delle difficoltà incontrate nella loro realizzazione, secondo quanto riferito dall' Amministrazione regionale.

Tabella 153 - Azione di razionalizzazione - Contenimento dei costi

Denominazione	Azione di Razionalizzazione	Tempi	Stato di attuazione al 31.12.2018
Sardegna it Srl csu	Contenimento dei costi relativi alle spese per la locazione dell'attuale sede sociale: 1) modifica contratto di locazione; 2) rilascio immobile e trasferimento	1) Gennaio 2017	1) Realizzata. La modifica del contratto di locazione ha determinato la rinuncia, a partire dal 1.1.2017, all'uso di un piano dell'immobile, con conseguente riduzione dei costi di locazione e condominio.
		2) Allo stato non è possibile effettuare previsioni	2) Sono sorte delle difficoltà nell'attuazione del previsto trasferimento della sede della società presso gli immobili indicati dalla Giunta regionale. In proposito, l'indirizzo da ultimo adottato dalla Giunta con la deliberazione n. 54/31 del 6.12.2017 prevede l'assegnazione del compendio ex CISAPI all'ASPAL e il conseguente trasferimento della società Sardegna it presso i locali di via Is Mirrionis n. 195. L'ASPAL, tuttavia, non ha ancora ricevuto l'assegnazione del compendio ex CISAPI e dunque la società non ha ancora potuto avviare la programmazione del proprio trasferimento presso i predetti locali.
Carbosulcis SpA	Contenimento dei costi: 1) organo di revisione; 2) fuoriuscita del personale in esodo.	1) Gennaio 2017	1) Realizzata. L'Assemblea della società ha nominato l'organo di revisione individuato attraverso la procedura pubblica per l'affidamento ad una singola società dell'incarico di revisione legale dei conti e di altri servizi connessi ai sensi dell'art. 14 D.Lgs 39/2010 per le tre società Carbosulcis, Igea e Fluorite di Silius. Tale misura determina un risparmio di circa 50.000 euro a società per un triennio
		2) Entro il 2018	2) Nel corso del 2017 è proseguito l'esodo di ulteriori 50 lavoratori
Igea SpA	Contenimento dei costi: organo di revisione	Entro il 2017	Realizzata. Si veda quanto sopra riportato con riferimento al punto 1) per la società Carbosulcis.
	1) contenimento dei costi: organo di revisione.	1) Entro il 2017	1) Realizzata. Si veda quanto sopra riportato con riferimento al punto 1) per la società Carbosulcis.

Denominazione	Azione di Razionalizzazione	Tempi	Stato di attuazione al 31.12.2018
Abbano spa	Contenimento dei costi	Nel periodo 2017-2019, come previsto nel Piano di Ristrutturazione	Il processo di incremento della partecipazione, previsto dal Piano di ristrutturazione, è stato completato dalla RAS nel corso del 2017. Tale processo di capitalizzazione deve essere valutato avendo riguardo all'insieme delle azioni di risanamento della società previste dal suddetto Piano, nell'ottica di garantire, nel medio/lungo periodo, adeguati livelli di efficienza ed efficacia del servizio idrico integrato. La L.R. n. 25/2017, modificando l'articolo 15, comma 1, della L.R. n. 4/2015, dispone la riduzione al 20% dell'intera quota azionaria detenuta dalla Regione. Pertanto, l'azione dell'Amministrazione regionale è indirizzata alla riduzione della partecipazione, conformemente a quanto previsto dalla legge, senza tuttavia rinunciare al ruolo di impulso e controllo che l'istituzione regionale è chiamata a svolgere per il raggiungimento degli obiettivi di efficienza ed efficacia attribuiti al servizio pubblico. L'amministratore unico della società ha pubblicato un'offerta per la sottoscrizione di nuove azioni destinate ai comuni non soci invitandoli a manifestare la volontà relativa alla sottoscrizione dell'aumento di capitale sociale entro il 2/12/2018. Dopo tale data sarà possibile conoscere il numero di nuovi soci e conseguentemente sarà possibile attivare, su iniziativa della Regione, le procedure di cessione delle azioni.

Tabella 154 - Azione di razionalizzazione - Dismissioni

Partecipazioni dirette		
Denominazione	Tempi previsti nel Piano straordinario	Tempi effettivi della dismissione
SO.GE.A.AL. spa	Entro il 2017 - La misura originariamente	La partecipazione diretta della Regione è stata parzialmente dismessa tramite la cessione a privati, a titolo oneroso, in data 30.12.2016 (la RAS è passata dal 80,20% al 23,06%).

Partecipazioni dirette		
Denominazione	Tempi previsti nel Piano straordinario	Tempi effettivi della dismissione
	prevista era la cessione parziale.	
Sogeaor spa in liquidazione	Entro il 2017	La partecipazione è stata dismessa in data 28 novembre 2017. In attuazione del Piano di razionalizzazione, la Regione ha proceduto alla cessione della partecipazione detenuta nella Sogeaor spa, rappresentativa del 3,36% del capitale (per un corrispettivo pari a euro 2.653,36).
Le residenze del centro srl	Dato non disponibile	La cessione della partecipazione è stata completata in data 8 gennaio 2018
Marina di Villasimius srl	Entro il 2017	La partecipazione è stata dismessa. La SFIRS spa ha proceduto il 12 luglio 2017 alla alienazione agli altri soci, che hanno esercitato il diritto di prelazione di loro spettanza, della partecipazione detenuta nella Marina di Villasimius srl (per un corrispettivo pari a euro 25.000).
Parco Genos - Parco Genetico dell'Ogliastra Scarl	Entro il 2028	La partecipazione è stata dismessa. Dal 2017 GESE non detiene più alcuna partecipazione in Parco Genos, in quanto, a seguito dell'azzeramento del capitale sociale, GESE non ha partecipato alla ricostituzione dello stesso.
Assegnatari Associati Arborea - Società cooperativa agricola per azioni	Entro il 2017	La partecipazione, detenuta per il tramite della Società Bonifiche Sarde – SBS spa in liquidazione, è stata dismessa. La quota di partecipazione è stata rimborsata dalla 3A alla SBS nel mese di giugno 2017.
Banca di credito cooperativo di Arborea – società cooperativa	Entro il 2018	La partecipazione, detenuta per il tramite della Società Bonifiche Sarde – SBS spa in liquidazione, è stata dismessa. La SBS ha dismesso la partecipazione esercitando il diritto di recesso dalla Banca di credito cooperativo di Arborea il 18 settembre 2017. Il recesso è stato accettato in data 28 settembre 2017.
L'Armentizia moderna Società cooperativa agricola	Entro settembre 2018	La partecipazione è stata dismessa. Il recesso, avviato in data 26 giugno 2018, si è concluso. La delibera del Consiglio di amministrazione è del 24 ottobre 2018.
Distretto Aerospaziale Sardegna Scarl (DASS Scarl)	Entro il 2018	La partecipazione è stata dismessa. La quota detenuta da Sardegna Ricerche è stata ceduta in data 24 luglio 2018, per un importo di € 12.890,00.

Partecipazioni dirette		
Denominazione	Tempi previsti nel Piano straordinario	Tempi effettivi della dismissione
Cantina sociale di Dorgali società cooperativa	Dato non disponibile	La partecipazione è stata dismessa. La delibera del Consiglio di amministrazione è del 1 agosto 2018.
Lacesa - Latteria Centro Sardegna Società cooperativa	Entro settembre 2018	La partecipazione è stata dismessa. Il recesso avviato in data 26.6.2018 si è concluso. La delibera del Consiglio di amministrazione è del 28 luglio 2018.
Partecipazioni indirette		
SO.GE.A.AL. spa	Entro il 2017 - La misura originariamente prevista era la cessione parziale.	La partecipazione indiretta, detenuta per il tramite della SFIRS spa, è stata dismessa parzialmente tramite la cessione a privati, a titolo oneroso, in data 30.12.2016 (la SFIRS è passata dal 19,80% al 5,69%).
Sogeaor spa in liquidazione -	Entro il 2017	La partecipazione, detenuta per il tramite della SFIRS spa, rappresentativa del 0,14% del capitale, è stata dismessa il 28 novembre 2017.
Consorzio AUSI (Consorzio promozione attività universitarie Sulcis-Iglesiente)	Entro il 2017	La partecipazione detenuta da Carbosulcis spa è stata dismessa il 21 dicembre 2016
Consorzio AUSI (Consorzio promozione attività universitarie Sulcis-Iglesiente)	Entro il 2017	La partecipazione detenuta da IGEA spa è stata dismessa a marzo 2017.
STL Nord Sardegna scarl	Entro il 2017	La partecipazione è stata dismessa. Il 16 febbraio 2017 la SOGEAAL spa ha comunicato alla STL Nord Sardegna il recesso dalla medesima ex art. 2473 c.c. La società è stata posta in

Partecipazioni dirette		
Denominazione	Tempi previsti nel Piano straordinario	Tempi effettivi della dismissione
		liquidazione e, a seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, in data 16 maggio 2018 la società è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A.
Palmas cave srl in liquidazione	Entro il 2017	La partecipazione è stata dismessa. Con atto notarile del 27 aprile 2017 si è proceduto alla incorporazione in Sigma Invest della società da essa controllata Palmas Cave in liquidazione, che ha avuto effetto il 20 luglio 2017.
Seamag srl in liquidazione	Entro il 2017	La partecipazione è stata dismessa. Con atto notarile del 27 aprile 2017 si è proceduto alla incorporazione in Sigma Invest della società da essa controllata Seamag Srl in liquidazione, che ha avuto effetto il 20 luglio 2017.

Tabella 155 – Società in liquidazione

Società Liquidate a Partecipazione Diretta			
Denominazione	Tempi previsti per la liquidazione del Piano straordinario	Tempi effettivi di liquidazione	Oneri procedure liquidatorie 2018
Hydrocontrol srl in liquidazione	Giugno 2018	A seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione la società è stata cancellata dal registro imprese in data 18.09.2018	Totale costi della produzione € 65.488 (di cui per servizi € 7.178 e € 58.310 per oneri diversi di gestione).
Sigma Invest spa in liquidazione	Entro il 2017	La società è stata cancellata dal registro delle imprese in data 20.11.2017	La società è stata cancellata nel 2017
Nuova Valriso SpA in liquidazione	Entro il 2017	Il piano finale di liquidazione è stato approvato il 29.12.2016; in data 1.2.2017 è stato stipulato l'atto notarile di assegnazione alla Regione di un lotto di	La società è stata cancellata nel 2017.

Società Liquidate a Partecipazione Diretta			
Denominazione	Tempi previsti per la liquidazione del Piano straordinario	Tempi effettivi di liquidazione	Oneri procedure liquidatorie 2018
		terreno e dei crediti residui. La società è stata, infine, cancellata dal registro della CCIAA.	
Fluorite di Silius spa in liquidazione	Entro l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2017 con la fusione per incorporazione in IGEA spa, poi prorogata con la deliberazione n. 36/32 del 17.7.2018 fino all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2018 per la necessità di razionalizzare preventivamente i costi del personale.	<p>Nel Piano di razionalizzazione era prevista la chiusura della Società tramite fusione per incorporazione in Igea spa.</p> <p>Con deliberazione della Giunta regionale n. 36/32 del 17 luglio 2018 è stato confermato l'incarico al precedente liquidatore della Fluorite di Silius spa per un anno e, comunque, non oltre la data dell'assemblea del bilancio relativo all'esercizio 2018, entro cui si sarebbe dovuta completare la fusione.</p> <p>Nel corso del 2018 e 2019 sono proseguite le attività propedeutiche alla stesura e approvazione del Piano di fusione con la società in house IGEA spa. In data 19 luglio 2019 l'Assemblea ordinaria tenutasi alla presenza del socio unico Regione ha approvato il bilancio di esercizio al 31.12.2018, approvato poi anche con deliberazione della Giunta regionale n. 27/13 del 23 luglio 2019.</p> <p>In data 19 settembre 2019 la Giunta regionale con deliberazione n. 37/40 ha approvato il Progetto di fusione sopra descritto.</p> <p>In data 8 ottobre 2019 e 11 ottobre 2019 si sono tenute le Assemblee straordinarie rispettivamente di Igea spa e di Fluorite di Silius spa in liquidazione per l'approvazione del Progetto di fusione. Ai sensi dell'art. 2503 del c.c. tra la decisione in ordine alla</p>	Il totale dei costi ammonta a € 187.268,36.

Società Liquidate a Partecipazione Diretta			
Denominazione	Tempi previsti per la liquidazione del Piano straordinario	Tempi effettivi di liquidazione	Oneri procedure liquidatorie 2018
		<p>fusione e l'atto di fusione devono trascorrere 60 giorni. Si prevede di realizzare l'atto di fusione alla presenza del notaio entro il 20 dicembre 2019 con effetti giuridici dal 31 dicembre 2019.</p>	
<p>Consorzio 3C Chilivani in liquidazione coatta amministrativa</p>	<p>Entro il 2018</p>	<p>Il Consorzio è in liquidazione coatta amministrativa dal 2002, i soci non hanno la possibilità di intervenire sulla procedura concorsuale che fa capo al Ministero dello sviluppo economico. L'ultimo bilancio depositato in Camera di commercio è relativo al 2000, i Commissari liquidatori inviano al Ministero una relazione semestrale ex art. 205 della vecchia Legge fallimentare.</p>	<p>Il dato non è disponibile.</p>

Partecipazione Indirette			
Denominazione	Tempi previsti per la liquidazione del Piano straordinario	Tempi effettivi di liquidazione	Oneri procedure liquidatorie 2018
3R Metals Srl in liquidazione	Dato non disponibile	La società è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la CCIAA in data 18.10.2016.	La società è stata cancellata nel 2016
Mobilità sociale Sardegna Srl in liquidazione	Entro il 2017	In data 7 giugno 2018 si è tenuta l'assemblea che ha approvato il bilancio finale di liquidazione e in data 27 giugno 2018 la società è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A..	Il dato non è disponibile. La società è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A. il 27 giugno 2018.
Aziende riunite trasporti Scarl in liquidazione	Entro il 2016	La società, chiusa la liquidazione, è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la CCIAA il 30.12.2016	La società è stata cancellata nel 2016
STL Nord Sardegna scarl in liquidazione	Entro il 2017	Il 16.2.2017 la SOGEAAL spa ha comunicato alla STL Nord Sardegna il recesso dalla medesima ex art. 2473 c.c. La società è stata posta in liquidazione e, a seguito dell'approvazione del bilancio finale di liquidazione, in data 16.5.2018 è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A..	Il dato non è disponibile. La società è stata cancellata dal Registro delle Imprese presso la CCIAA il 16.5.2018.
Società Ippica di Cagliari srl in liquidazione	La misura originariamente prevista era la cessione	La società è stata posta in liquidazione con delibera assembleare del 26.1.2018 e il liquidatore è in carica dal 1.2.2018.	Totale costi della produzione € 460.228, (di cui per servizi € 177.177, oneri sociali € 15.604 e oneri diversi di gestione € 83.763).

Partecipazione Indirette			
Denominazione	Tempi previsti per la liquidazione del Piano straordinario	Tempi effettivi di liquidazione	Oneri procedure liquidatorie 2018
Logudoro Mejlogu scarl in liquidazione	Entro il 2018. La misura prevista dal Piano era la cessione	La società in house IGEA spa ha acquisito la partecipazione nella società a seguito della fusione della società Sigma Invest spa in liquidazione. La cessione è resa difficoltosa perché il valore della partecipazione è pressoché nullo.	Il dato non è disponibile
Sant' Angelo srl in liquidazione	Entro il 2018. La misura prevista dal Piano era la cessione	La società in house IGEA spa ha acquisito la partecipazione nella società a seguito della fusione della società Sigma Invest spa in liquidazione. La cessione è resa difficoltosa perché il valore della partecipazione è pressoché nullo.	Il dato non è disponibile
Veneta sarda prefabbricati cementizi srl in liquidazione	Entro il 2018. La misura prevista dal Piano era la cessione	La società in house IGEA spa ha acquisito la partecipazione nella società a seguito della fusione della società Sigma Invest spa in liquidazione. La cessione è resa difficoltosa perché il valore della partecipazione è pressoché nullo.	Il dato non è disponibile
Tcn srl	Liquidazione	In data 1.8.2018 il CRS4 ha pubblicato un avviso pubblico per la vendita delle quote di partecipazione ma non sono pervenute offerte. Si intende valutare l'alienazione mediante trattativa privata.	
Consorzio Biologie avanzate	Liquidazione	Permane lo stato di liquidazione.	

Partecipazione Indirette			
Denominazione	Tempi previsti per la liquidazione del Piano straordinario	Tempi effettivi di liquidazione	Oneri procedure liquidatorie 2018
Biosistema in liquidazione			

Alla luce di quanto sin qui illustrato non è dato quantificare compiutamente l'esito, in termini di contenimento dei costi, del suddetto Piano di riorganizzazione straordinaria, sia per una carente quantificazione in via preventiva del risparmio atteso, sia per il mancato completamento di tutte le azioni ivi previste.

In argomento, con la menzionata nota n. 25741 del 19 novembre 2019 della DG Presidenza, la Regione *“viste le difficoltà riscontrate, già al momento dell'adozione del Piano, nella quantificazione dei risparmi attesi - si riserva di operare un ulteriore approfondimento per acquisire dagli Uffici e dagli Enti interessati tutti gli elementi e i dati utili in occasione della prossima relazione sull'attuazione del Piano”*.

Infine, con D.G.R. n. 60/30 dell'11 dicembre 2018, sono state impartite le direttive per la **riconduzione dei consorzi di bonifica “nel perimetro degli enti strumentali, ai soli fini dell'applicazione della disciplina contabile armonizzata prevista dal D.lgs. n. 118/2011”**; nella Relazione sulla gestione 2018 si riferisce che detta deliberazione è stata impugnata dal Consorzio di Bonifica della Sardegna Meridionale e i suoi effetti sono stati sospesi con ordinanza del TAR n. 180/2019, che ha fissato l'udienza dell'11 marzo 2020 per la trattazione di merito.

In proposito, la Sezione si riserva ogni ulteriore approfondimento in merito agli esiti del suddetto contenzioso, anche in considerazione delle ingenti risorse dedicate ai soggetti in questione¹⁷¹.

Di seguito, invece, si riporta l'elenco degli enti strumentali della Regione:

- Agenzia Sarda delle Entrate (ASE);
- Agenzia regionale per il lavoro (ASPAL);
- Agenzia Regionale per la Protezione dell'Ambiente della Sardegna (ARPAS);
- Agenzia Sardegna Ricerche;
- Agenzia per la ricerca in agricoltura (AGRIS);
- Agenzia regionale per lo sviluppo in agricoltura (LAORE);
- Azienda Regionale per l'Edilizia Abitativa (AREA);

¹⁷¹ Da ultimo, l'art. 5, comma 31, L.R. 1/2018 (Legge di stabilità 2018), dispone il rifinanziamento, per il triennio 2018-2020, per euro 5.000.000 annui, dell'art. 31, comma 3, L.R. 5/2015 (Legge finanziaria 2015), per l'abbattimento dei costi di funzionamento anche pregressi, diretti ed indiretti, attinenti all'attività istituzionale di tali enti. Inoltre, con l'art. 5, comma 27, L.R. 40/2018, si dispone l'autorizzata per l'anno 2018 della spesa di euro 1.000.000 per la concessione ai consorzi di bonifica, ad esclusione di quelli che usufruiscono di introiti per la vendita di energia elettrica, di un contributo per l'abbattimento dei costi energetici per il sollevamento dell'acqua.

- Agenzia Regionale per il sostegno all'agricoltura (ARGEA);
- Conservatoria delle coste della Sardegna;
- Ente Acque della Sardegna (ENAS);
- Ente Foreste della Sardegna (FORESTAS);
- Ente regionale per il diritto allo Studio Universitario (ERSU) di Cagliari;
- Ente regionale per il diritto allo Studio Universitario (ERSU) di Sassari;
- Istituto superiore regionale etnografico;
- Istituto zooprofilattico sperimentale (ente del SSN);
- Fondazione Sardegna Film Commission.

La Regione possiede anche quote nella Fondazione del Teatro lirico senza detenere il controllo.

Per ciò che concerne le **erogazioni effettuate dalla Regione**, nell'esercizio 2018, a favore dei soggetti a vario titolo partecipati, distinguendo tra società ed enti strumentali e specificando la natura (in c/capitale, in c/esercizio, costi da contratto di servizio, etc.), l'Amministrazione, con nota di risposta n. 37844 dell'8 novembre 2019, ha trasmesso (All. 4) i *report* con i pagamenti effettuati, in attesa di riscontro da parte dei vari CdR competenti, di cui, di seguito si riporta il dettaglio:

Tabella 156 - Erogazioni 2018 a favore degli organismi strumentali

ENTE	Descrizione del Piano dei Conti	Totale Liquidato	Totale per ente
A.R.E.A. AZIENDA REGIONALE	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa documentati per missione, corrisposti al personale a tempo determinato	30.519,32	6.873.947,49
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	412.993,22	
	Fabbricati ad uso abitativo	-	
	Fabbricati ad uso commerciale	1.220.000,00	
	Fabbricati ad uso scolastico	-	
	Beni immobili n.a.c.	-	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	5.210.434,95	
AGENZIA AGRIS	Gestione e manutenzione applicazioni	-	35.232.079,21
	Trasferimenti correnti a Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura	200.000,00	

ENTE	Descrizione del Piano dei Conti	Totale Liquidato	Totale per ente
	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	34.240.323,03	
	Trasferimenti correnti a altre imprese	300.000,00	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	341.756,18	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	150.000,00	
AGENZIA ARGEA SARDEGNA	Trasferimenti correnti a Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura	80.416.214,03	94.292.363,52
	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	-	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	3.337,28	
	Contributi agli investimenti a Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura	13.872.812,21	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	-	
AGENZIA CONSERVATORIA DELLE COSTE	Altre prestazioni professionali e specialistiche n.a.c.	-	2.317.938,53
	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	1.847.482,57	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	470.455,96	
AGENZIA LAORE SARDEGNA	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	68.759,80	53.194.409,53
	Incarichi a società di studi, ricerca e consulenza	70.000,00	
	Altre prestazioni professionali e specialistiche n.a.c.	12.338,19	
	Trasferimenti correnti a Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura	200.399,05	
	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	35.750.621,31	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	159.255,17	
	Contributi agli investimenti a Agenzie regionali per le erogazioni in agricoltura	1.800.000,00	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	15.125.314,01	
	Spese non andate a buon fine	7.722,00	
Agenzia Sarda delle Entrate	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	580.000,00	580.000,00
AGENZIA SARDEGNA RICERCHE	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	21.123.369,24	45.375.214,50
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	24.251.845,26	

ENTE	Descrizione del Piano dei Conti	Totale Liquidato	Totale per ente
ARPAS AGENZIA REGIONALE	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	47.653.180,63	48.532.770,61
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	195.590,06	
	Contributi agli investimenti a Ministeri	-	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	248.999,92	
	Spese non andate a buon fine	435.000,00	
ASPAL - AGENZIA SARDA PER LE	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	51.276.672,50	51.619.677,39
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	13.004,89	
	Beni immobili n.a.c.	-	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	330.000,00	
ENTE ACQUE DELLA SARDEGNA	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	26.201.578,54	30.493.354,60
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	-	
	Impianti	-	
	Infrastrutture idrauliche	4.211.776,06	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	80.000,00	
	Contributi agli investimenti a Consorzi di enti locali	-	
ENTE FORESTE DELLA SARDEGNA	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	-	-
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	-	
ENTE REGIONALE PER IL DIRITTO ALLOS	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	46.179.680,34	58.161.984,75
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	-	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	11.976.480,72	
	Altre uscite per partite di giro n.a.c.	5.823,69	
FONDAZIONE SARDEGNA FILM	Trasferimenti correnti a Fondazioni e istituzioni liriche locali e a Teatri stabili di iniziativa pubblica	153.985,00	2.596.894,38
	Trasferimenti correnti a altre Amministrazioni Locali n.a.c.	1.377.729,38	
	Trasferimenti correnti a Istituzioni Sociali Private	1.065.180,00	
	Incarichi a società di studi, ricerca e consulenza	20.000,00	280.512.308,11

ENTE	Descrizione del Piano dei Conti	Totale Liquidato	Totale per ente
FoReSTAS - AG.FORESTALE REG.LE PER	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	279.986.535,09	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	255.773,02	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	250.000,00	
ISRE ISTITUTO SUPERIORE REGIONALE	Altri servizi diversi n.a.c.	7.000,00	
	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	4.145.700,10	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	211.301,27	4.364.001,37
IST.ZOOPROFILATTICO SPERIMENTALE	Esperti per commissioni, comitati e consigli	2.858,39	
	Trasferimenti correnti a altre Amministrazioni Locali n.a.c.	27.085.211,41	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	32.288,28	27.120.358,08
SARDEGNA RICERCHE	Servizi per attività di rappresentanza	765,00	
	Rimborsi per spese di personale (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...)	198.749,40	
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	-	199.514,40
Totale complessivo		741.466.816,47	741.466.816,47

Nota: esempio n. 11, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011¹⁷²

Tabella 157 - Erogazioni 2018 a favore delle società partecipate

Numero conto del fornitore	Descr. Piano dei Conti	Totale	Totale per Ente
ABBANO S.P.A.	Energia elettrica	6,29	9.589.292,89

¹⁷² L'esempio 11, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011, dedicato alle "Scritture riguardanti i pagamenti non andati a buon fine", illustra quanto segue: "A seguito della comunicazione, da parte della banca tesoriere/cassiera di pagamenti non andati a buon fine (es. per IBAN beneficiario estinto) o resi dal percipiente e la conseguente formazione di un sospeso di entrata (carta contabile), l'ente effettua le seguenti registrazioni:

- accerta un'entrata di importo pari alla carta contabile tra le partite di giro (voce E.9.01.99.01.001 Entrate a seguito di spese non andate a buon fine);
- impegna una nuova spesa tra le partite di giro (voce del piano dei conti finanziari U.7.01.99.01.001 Spese non andate a buon fine), di importo pari all'accertamento di entrata di cui alla lettera a);
- riclassifica l'ordinativo di pagamento non andato a buon fine tra le partite di giro, a valere dell'impegno di cui alla lettera b);
- regolarizza la carta contabile di entrata riguardante il riversamento al conto dell'ente dell'entrata non andata a buon fine, a valere dell'accertamento effettuato in partita di giro; (lettera a);
- emette un nuovo ordinativo di pagamento, a valere dell'impegno cui era inizialmente riferito l'ordinativo di pagamento non andato a buon fine.

Se gli stanziamenti riguardanti le PG non sono capienti l'ente effettua le variazioni di bilancio e le trasmette al tesoriere/cassiere."

Numero conto del fornitore	Descr. Piano dei Conti	Totale	Totale per Ente
	Altri servizi ausiliari n.a.c.	9,52	
	Trasferimenti correnti a imprese controllate	-	
	Oneri da contenzioso	7.867,09	
	Altre spese correnti n.a.c.	20.039,72	
	Energia elettrica	247,47	
	Acqua	218.117,84	
	Altri servizi ausiliari n.a.c.	4,96	
	Altri servizi diversi n.a.c.	-	
	Infrastrutture idrauliche	-	
	Contributi agli investimenti a Comuni	9.343.000,00	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	-	
	Contributi agli investimenti a Consorzi di enti locali	-	
ARST S.P.A.	Organizzazione manifestazioni e convegni	10.120,00	
	Manutenzione ordinaria e riparazioni di beni immobili	24.881,13	
	Altre prestazioni professionali e specialistiche n.a.c.	5.265,00	
	Contratti di servizio di trasporto pubblico	105.424.558,59	
	Altre spese per contratti di servizio pubblico	1.567.125,00	
	Trasferimenti correnti a imprese controllate	33.824.283,96	
	Trasferimenti correnti a altre imprese	379,42	
	Fabbricati ad uso commerciale	4.859,44	
	Altre vie di comunicazione	-	
	Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti	-	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	2.719.000,00	
	Contributi agli investimenti a imprese controllate	3.392.250,70	

Numero conto del fornitore	Descr. Piano dei Conti	Totale	Totale per Ente
	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate	2.000.000,00	
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	5.423.958,74	
	Spese non andate a buon fine	500.000,00	
BIC SARDEGNA S.P.A. IN LIQUIDAZIONE	Altre spese per relazioni pubbliche, convegni e mostre, pubblicità n.a.c	196.579,04	8.439.354,64
	Altre prestazioni professionali e specialistiche n.a.c.	449.265,00	
	Altri servizi diversi n.a.c.	3.051.345,73	
	Trasferimenti correnti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	4.702.046,04	
	Beni immobili n.a.c.	-	
	Sviluppo software e manutenzione evolutiva	40.118,83	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	-	
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	-	
CARBOSULCIS S.P.A	Trasferimenti correnti a imprese controllate	8.409.525,97	8.489.300,97
	Altre uscite per partite di giro n.a.c.	79.775,00	
CENTRALABS SOCIETA' CONSORTILE	Acquisto di servizi per altre spese per formazione e addestramento n.a.c.	120,00	120,00
FLUORITE DI SILIUS S.P.A.	Altri servizi diversi n.a.c.	-	5.261.479,66
	Trasferimenti correnti a imprese controllate	5.261.479,66	
GEASAR S.P.A.	Pubblicità	1.302.019,30	1.904.004,08
	Interessi di mora ad altri soggetti	595.035,36	
	Oneri da contenzioso	6.949,42	
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	-	

Numero conto del fornitore	Descr. Piano dei Conti	Totale	Totale per Ente
IANNAS S.R.L.	Contratti di servizio per la formazione dei cittadini	4.970,00	4.970,00
IGEA S.P.A.	Manutenzione ordinaria e riparazioni di altri beni materiali	591.662,16	24.851.350,57
	Altri servizi diversi n.a.c.	741.714,34	
	Trasferimenti correnti a imprese controllate	9.677.130,77	
	Opere per la sistemazione del suolo	-	
	Contributi agli investimenti a altri enti e agenzie regionali e sub regionali	-	
	Contributi agli investimenti a imprese controllate	1.314.633,34	
	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate	12.022.627,65	
	Spese non andate a buon fine	503.582,31	
IN.SAR. INIZIATIVE SARDEGNA S.P.A.	Altri servizi diversi n.a.c.	2.066,12	30.530.066,12
	Trasferimenti correnti a imprese controllate	30.528.000,00	
	Trasferimenti correnti a Istituzioni Sociali Private	-	
NUOVA MINERARIA SILIUS SPA IN LIQUIDAZIONE	Trasferimenti correnti a imprese controllate	1.011.917,71	1.011.917,71
S.F.I.R.S. SPA	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	33.593,09	74.175.244,90
	Incarichi a società di studi, ricerca e consulenza	-	
	Altre prestazioni professionali e specialistiche n.a.c.	-	
	Altre spese per servizi amministrativi	-	
	Altri servizi diversi n.a.c.	2.507.702,98	
	Trasferimenti correnti a imprese controllate	4.970.929,54	
	Trasferimenti correnti a altre imprese partecipate	-	
	Oneri da contenzioso	200.000,00	
	Contributi agli investimenti a imprese controllate	56.124.577,24	

Numero conto del fornitore	Descr. Piano dei Conti	Totale	Totale per Ente
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	10.338.442,05	
	Altre uscite per partite di giro n.a.c.	-	
SA.R.IND. SRL IN LIQUIDAZIONE	Trasferimenti correnti a imprese controllate	180.000,00	
			180.000,00
SARDEGNA.IT S.R.L.	Pubblicità	9.516,00	
	Acquisto di servizi per altre spese per formazione e addestramento n.a.c.	-	
	Manutenzione ordinaria e riparazioni di impianti e macchinari	-	
	Incarichi libero professionali di studi, ricerca e consulenza	18.458,60	
	Altre prestazioni professionali e specialistiche n.a.c.	314.945,76	
	Gestione e manutenzione applicazioni	2.561.664,95	
	Assistenza all'utente e formazione	1.357.570,77	
	Servizi per l'interoperabilità e la cooperazione	248.916,63	
	Servizi di rete per trasmissione dati e VoIP e relativa manutenzione	455.980,83	
	Servizi per i sistemi e relativa manutenzione	2.378.963,53	
	Servizi di consulenza e prestazioni professionali ICT	1.450.035,27	
	Altre spese per consultazioni elettorali dell'ente	-	
	Altri servizi diversi n.a.c.	1.236.405,39	
	Servizi per l'interoperabilità e la cooperazione	231.007,49	
	Servizi di rete per trasmissione dati e VoIP e relativa manutenzione	219.995,28	
	Servizi per i sistemi e relativa manutenzione	170.281,86	
	Servizi di consulenza e prestazioni professionali ICT	439.121,37	
	Sviluppo software e manutenzione evolutiva	2.970.479,26	
	Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti	-	
	Contributi agli investimenti a imprese controllate	-	
			14.063.342,99

Numero conto del fornitore	Descr. Piano dei Conti	Totale	Totale per Ente
SAREMAR S.P.A.	Imposte, tasse e proventi assimilati a carico dell'ente n.a.c.	-	602.624,44
	Contratti di servizio di trasporto pubblico	602.624,44	
SO.G.AER S.P.A.	Pubblicità	5.332.675,54	9.588.730,74
	Trasferimenti correnti a altre imprese	130.000,00	
	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate	225.000,00	
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	3.901.055,20	
SOGEAAL S.P.A.	Pubblicità	1.392.287,24	1.439.699,03
	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate	-	
	Contributi agli investimenti a altre Imprese	47.411,79	
SOTACARBO S.P.A.	Trasferimenti correnti a altre imprese partecipate	200.000,00	4.832.760,00
	Contributi agli investimenti a altre imprese partecipate	4.632.760,00	
		349.860.940,72	
Totale			349.860.940,72

Nota: esempio n. 11, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011¹⁷³

Nota: Gli importi sopra riportati non coincidono esattamente con quelli riferiti dalla D.G. Servizi finanziari con nota n. 25741 del 19 novembre 2019:

- euro 8.409.525,9 (anziché euro 8.489.300,97) per Carbosulcis s.p.a.;
- euro 24.347.768,26 (anziché euro 24.851.350,57) per IGEA s.p.a.

La Regione, con l'All. 19.5 alla Relazione sulla gestione 2018, espone gli **esiti della verifica dei crediti e dei debiti intercorrenti con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate, ai sensi del comma 6, lett. j), art. 11, del D.Lgs. 118/2011.**

L'allegato consta di una prima parte dedicata all'elencazione dei "Debiti verificati", nella quale sono riportati i debiti della Regione, suddivisi per ente o società partecipata, con raffronto tra le risultanze delle contabilità di tali soggetti e i correlati residui passivi della Regione

¹⁷³ V. nota precedente.

medesima, al fine di far emergere i valori degli eventuali disallineamenti, con la relativa motivazione.

Da tale confronto risulta che la quasi totalità degli importi esaminati sono “allineati” tra le rispettive contabilità, anche eventualmente per effetto di una imputazione al 2019 (per alcune poste in attesa di rendicontazione) da parte della Regione di alcuni crediti vantati dai propri soggetti partecipati.

Occorre rilevare che nel paragrafo 9.5 della Relazione sulla gestione del 2018, si afferma che *“la verifica con la società SFIRS ha portato all’allineamento di € 3.328.695,57 su un totale di crediti valutati provvisoriamente in € 7.699.893,76 da parte della società”* a fronte di 136.675,07 euro riportati nell’All. 19.5 come importi non allineati, differenza che la Regione, con nota n. 41358 del 27 novembre 2019, ha chiarito essere dovuto a un refuso in detto Allegato.

L’Allegato in esame, inoltre, contempla i *“Residui passivi per i quali non è pervenuta documentazione o risulta incompleta”*, con conseguente mancata conciliazione dei relativi importi per un totale di euro 7.607.089,86, così suddivisi:

- Abbanoa s.p.a. per euro 1.398.173,34;
- ARST s.p.a. per euro 265.500,00¹⁷⁴;
- GEASAR s.p.a. per euro 2.216.547,63;
- Osservatorio interregionale per euro 17.721,42;
- SFIRS s.p.a. per euro 600.000,00;
- Sardegna.it s.r.l. per euro 2.620,64;
- Arpas per euro 25.310,25;
- AREA per euro 3.081.216,58.

Il documento in esame prosegue con l’esposizione dei crediti della Regione nei confronti dei soggetti partecipati.

In una prima sezione sono elencati i soggetti nei confronti dei quali è stata conclusa la relativa verifica di conciliazione: E.R.S.U. CA, S.F.I.R.S. s.p.a. (per ciò che attiene al CRP e alla DG Turismo, artigianato e commercio), ARPAS.

¹⁷⁴ Con nota RAS n. 46566 del 30 novembre 2019 si indica tale importo in euro 224.644,84.

Una seconda sezione indica, invece, i crediti che non sono stati verificati per mancato ricevimento delle relative comunicazioni da parte dei soggetti interessati, per un totale di 974.436,06 euro:

- D.G. Enti locali e finanze verso Sardegna Ricerche per 314.077,21 euro;
- D.G. Organizzazione verso A.R.E.A. per 65.904,01 euro, verso AG Ricerche Agricoltura Sardegna per 119.888,00 euro, verso il Consiglio regionale della Sardegna per 2.416,30 euro, verso Fo.Re.STAS. per 13.932,57 euro, verso Sardegna ricerche per 127.793,17 euro;
- D.G. Lavori pubblici verso Abbanoa s.p.a. per 8.444,73 euro;
- D.G. Difesa dell' Ambiente verso IGEA s.p.a. per 321.980,07 euro.

Nella Relazione sulla gestione, inoltre, è riportata la lista dei Collegi sindacali dei revisori che hanno asseverato tali esiti:

- AGRIS;
- ARGEA;
- ARPAS;
- ARST s.p.a.;
- Conservatoria delle coste;
- Fondazione Sardegna film;
- LAORE;
- Sardegna Ricerche;
- Sardegna IT s.r.l.

Occorre evidenziare che per Sardegna Ricerche emergono dei disallineamenti nonostante la sussistenza della verifica da parte del Collegio di revisione della Società.

Inoltre, nel paragrafo 9.5 della Relazione sulla gestione del 2018, si afferma che *“Per quanto riguarda l'Azienda AREA è stata trasmessa un'asseverazione del Collegio dei Revisori, ma i Centri di responsabilità delle direzioni generali non hanno dato riscontro”*. A tale proposito, con nota n. 38962 del 15 novembre 2019, la Regione ha trasmesso la nota n. 35801 del 14 novembre dell'Assessorato dei Lavori pubblici, Servizio di edilizia residenziale, con la quale si rappresenta che, a fronte della mera comunicazione, da parte di AREA, dell'ammontare dei

propri crediti senza alcuna specificazione, la Direzione dei Servizi finanziari richiedeva¹⁷⁵ il dettaglio delle singole posizioni e, analogamente, procedeva il medesimo Assessorato¹⁷⁶, richiedendo all’Azienda anche la compilazione di una tabella riepilogativa dei singoli importi, con le relative note esplicative, entro il 4 luglio 2019. Nonostante il sollecito dell’Assessorato dei lavori pubblici dell’8 novembre 2019, la Regione comunica che, ad oggi, non sussiste ancora riscontro da parte di AREA.

Tutto ciò considerato, all’evidenza, **la mancata costituzione del Collegio dei revisori della RAS impedisce la doppia verifica, e la relativa doppia asseverazione, dei rapporti di credito e debito reciproci tra la Regione e i soggetti a vario titolo partecipati**, il che osta alla necessaria terzietà che deve sovrintendere alla procedura dei cui esiti si tratta, ferme restando le dovute imprescindibili attività di accertamento contabile che competono alle varie Direzioni generali. Si aggiunga che la mancata asseverazione da parte della quasi totalità dei soggetti partecipati lascia largamente disattesa la prescrizione di cui al citato comma 6, lett. j), art. 11, del D.Lgs. 118/2011, che impone la doppia asseverazione dell’informativa sulla conciliazione delle rispettive posizioni finanziarie e un’evidenziazione analitica e motivata delle eventuali discordanze affinché l’ente possa, e debba, assumere senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

Infine, sempre nel paragrafo 9.5 della Relazione sulla gestione del 2018, si afferma che *“proseguono le attività per l’implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari”*.

A tale proposito, la Sezione, nella Relazione di parificazione del rendiconto generale per l’esercizio 2017, osservava che, benché il processo di verifica dei crediti e dei debiti reciproci con gli enti e le società partecipate effettuato dall’Amministrazione regionale avesse portato a riconciliare la quasi totalità di queste poste contabili, permanevano difficoltà e criticità derivanti dalle tecniche contabili utilizzate e dagli automatismi del sistema contabile informatizzato non idonei a rappresentare contabilmente, in maniera fedele, il fatto gestionale. La Sezione, pertanto, raccomandava l’implementazione, già in fase di gestione infrannuale, di

¹⁷⁵ Con nota n. 19196 del 12 giugno 2019.

¹⁷⁶ Con nota n. 21048 del 1° luglio 2019.

un più puntuale flusso informativo tra Regione ed enti e società partecipate, per l'allineamento delle rispettive poste contabili.

A tale proposito, con la D.G.R. n. 13/21 del 13 marzo 2018, richiamata la D.G.R. n. 37/18 del 21 giugno 2016 (con la quale sono stati impartiti indirizzi per l'informatizzazione del sistema di raccolta, analisi ed elaborazione dei dati contabili dei soggetti partecipati finalizzati anche alla predisposizione del bilancio consuntivo della Regione e del bilancio consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica della Regione Sardegna), la Regione rileva che *“Le maggiori difficoltà sono state riscontrate nel disallineamento dei valori contabili con il rendiconto regionale, dovute sia a differenti modalità di contabilizzazione, sia alla non completa conciliazione delle partite reciproche”* evidenziando come *“significative discordanze, se non giustificate in sede di riconciliazione, possono avere ripercussioni sulla veridicità del bilancio consolidato, oltretutto su quella dei bilanci stessi”*. In particolare, si richiama in tale delibera la necessità di *“maggiore incisività nelle azioni da porre in essere per i residui (debiti/crediti) che riguardano i finanziamenti di opere pubbliche. I rilevanti importi dei crediti e dei debiti ancora sussistenti nei bilanci, non supportati da elementi informativi circostanziati sulla loro natura e sulla loro scadenza, costituiscono il segnale della necessità di una più attenta programmazione e gestione secondo il principio della competenza finanziaria, in modo da poter correlare il dato finanziario con il dato economico patrimoniale della contabilità civilistica”*. A tale proposito, si sottolinea, in tale atto, *“l'importanza di una verifica sistematica reciproca, da parte del soggetto (cdr) che impegna/eroga le risorse e del soggetto (cdr) che le riceve, circa la corretta conciliazione contabile delle rispettive poste, da effettuare già in corso di gestione e da aggiornare tempestivamente in sede di riaccertamento ordinario. Ciò, sia per garantire l'ordinata tenuta dei conti – particolarmente rilevante anche per le operazioni effettuate in prossimità della chiusura di esercizio che vengono contabilizzate su esercizi diversi fra soggetto erogante e soggetto beneficiario - sia per non appesantire la fase del riaccertamento, evitando l'allungamento delle tempistiche di definizione del consuntivo”* e, a tale fine, si dettano direttive sull'informatizzazione dei flussi finanziari e sulle funzionalità del sistema contabile SIBAR-SIBEAR.

La delibera in esame rileva, soprattutto, per le direttive finali impartite ai fini del corretto esercizio dei doveri di socio pubblico e di soggetto di controllo di enti e organismi regionali, quale, tra le più rilevanti, quella per cui *“la mancata verifica dei debiti e dei crediti non garantendo la veridicità e la correttezza del rendiconto e del bilancio d'esercizio, costituisce **motivo di non approvazione dell'atto contabile dell'ente e della società**. Gli uffici regionali preposti al controllo*

degli enti ed agenzie regionali, delle società in house e delle società partecipate devono verificare l'avvenuta riconciliazione quale elemento essenziale per l'approvazione del rendiconto. Nel caso di disallineamenti, gli esiti della verifica della corrispondenza delle partite reciproche devono essere adeguatamente documentati e motivati".

Con nota di risposta istruttoria n. 37844 dell'8 novembre 2019, la Regione riferisce che il processo di aggiornamento dei *software* comporta una fase di studio ed una fase di realizzazione e che, ad oggi, quanto alla prima, *"si è in fase avanzata di studio dei processi che si intende attivare in SAP, mentre la seconda ha subito un ritardo imputabile a vari motivi, tra cui la mancanza di risorse finanziarie disponibili in bilancio"*.

In merito alle misure adottate ai sensi della menzionata D.G.R. 13/21 del 21 giugno 2016 nei casi di mancata conciliazione o, addirittura, di mancato riscontro da parte dei soggetti a vario titolo partecipati, con detta nota di riscontro istruttoria si rappresenta che, in sede di riaccertamento ordinario, il CdR competente ha verificato la coerenza delle scritture contabili con le obbligazioni reciproche degli enti partecipati e che *"tale procedimento si è rivelato particolarmente problematico, se non impossibile in alcuni casi, considerato che per molti enti e società le verifiche di fine anno non erano state concluse"*.

Nel dettaglio, la Direzione generale dei Servizi finanziari, nella menzionata nota di risposta istruttoria, rende noto che, con le circolari n. 38560 del 13 novembre 2018 e n. 44465 del 7 dicembre 2018, sono state fornite le informazioni tecnico-operative per procedere alla suddetta riconciliazione, ricordando la condizione del necessario allineamento e della verifica delle poste a conclusione del riaccertamento per singoli CdR (salvo scostamenti adeguatamente motivati) ai fini dell'approvazione regionale dei rendiconti degli enti e dei bilanci delle società, con raccomandazione di asseverazione da parte dei rispettivi Organi di revisione; si dichiara, inoltre, che l'adempimento dei descritti obblighi è stato sollecitato dalla medesima DG con nota n. 5110 del 15 febbraio 2019, invitando *"i CDR a indicare per ciascun residuo passivo la natura del trasferimento e a dichiarare se il residuo passivo costituisce o meno un debito verso l'ente o la società. Ci si riferisce in particolare a quei casi in cui nell'impegno l'obbligazione giuridica è attribuita nei confronti di un codice fornitore riconducibile a un ente o a una società partecipata, sebbene trattasi di movimenti finanziari destinati a confluire nei conti correnti per la gestione di fondi su conti correnti intestati alla Regione, ma gestiti dai soggetti controllati e partecipati. Sebbene non costituiscano debiti è necessario attestare che sono stati riconciliati con le rendicontazioni periodiche presentate dai soggetti*

convenzionati. Per la gestione degli esercizi futuri, se i conti correnti su cui vengono trasferite le risorse sono intestati alla Regione, si ritiene che il codice fornitore non possa essere quello della società che gestisce i fondi. Pertanto dovrà essere individuato un altro codice fornitore principale (potrebbe essere la Regione stessa), mentre quello della società può essere inserito nel campo “beneficiario alternativo” e si aggiunge che “Poiché dovrà essere predisposto anche il bilancio consolidato 2018, si evidenzia la necessità di verificare altresì la corrispondenza degli impegni di competenza con gli accertamenti degli enti in contabilità finanziaria e dei ricavi delle società in contabilità economico patrimoniale. Viceversa, gli impegni e i costi dei bilanci degli enti e delle società devono corrispondere agli accertamenti di competenza della Regione. Eventuali discordanze devono essere chiarite negli aspetti tecnici per consentire a questa Direzione di procedere alle scritture di rettifica e di elisione in sede di predisposizione del bilancio consolidato”.

La nota della Regione n. 37844 dell’8 novembre 2019 conclude nel riconoscere che “Alla data di approvazione del rendiconto, la maggior parte delle partite reciproche non risultano riconciliate per la tempistica dei processi contabili. Infatti, sono pervenuti successivamente alla chiusura del rendiconto molteplici informative per la riconciliazione. Ad oggi risultano ancora da verificare le partite creditorie e debitorie relative all'ARST, all'AREA e all'Osservatorio interregionale sulla cooperazione allo sviluppo, per le quali sono stati richiesti chiarimenti ai CdR competenti”.

Infine, con nota n. 41358 del 27 novembre 2019, la Regione dichiara che “nelle more dell'implementazione del sistema informatico e informativo per la gestione dei flussi finanziari”, la Direzione generale dei Servizi finanziari ha sollecitato ai vari Cdr competenti che gli eventuali disallineamenti “siano esaminati con elevata priorità già in fase di riaccertamento ordinario”. A tal fine, la Regione comunica che, nell’ultima circolare di chiusura, la n. 38723 del 14 novembre 2019, la problematica in argomento è stata ulteriormente rimarcata ed è stata indicata una nuova transazione con una variante e layout specifico per la riconciliazione dei debiti e crediti scaduti nel 2019. Pur tenuto conto delle molteplici iniziative intraprese, e rimarcata la necessità, riconosciuta dalla medesima Amministrazione regionale, di un’informatizzazione che consenta di eliminare le problematiche meramente conoscitive, si deve ribadire che, ad oggi, **l’attività di conciliazione delle reciproche partite finanziarie tra Regione e soggetti partecipati, non si presenta ancora pienamente efficiente, come dimostrato dalla molteplicità di partite non allineate e, soprattutto, dalla consistente mole di poste non verificate.** Occorre considerare che l’eliminazione delle operazioni infragruppo, che

costituiscono semplice trasferimento di risorse all'interno del gruppo, è **propedeutica alla predisposizione del bilancio consolidato** e, come previsto dall'All. 4/4, punto 4.2, D.Lgs. 118/2011, la sua correttezza presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze. Pertanto, tra le attività da compiere prima del consolidamento, il menzionato principio contabile impone la riconciliazione dei saldi contabili e le rettifiche di consolidamento per le operazioni infragruppo con evidenza, tra l'altro, della presenza di eventuali disallineamenti con i relativi adeguamenti dei valori delle poste attraverso le scritture contabili. Si aggiunga, in conclusione, che la perfetta ricognizione della consistenza qualitativa e quantitativa dei rapporti in essere con il variegato sistema delle esternalizzazioni, che assorbe risorse regionali e genera utilità che devono essere sempre verificate e valutate in relazione a tale impegno finanziario, non soltanto è garanzia dei principi di **trasparenza e veridicità dei bilanci**, ma è presupposto della stessa **capacità dell'ente di riferimento di esercitare consapevolmente i propri diritti/doveri di socio pubblico**.

7 LA COPERTURA DELLE LEGGI DI SPESA

La Sezione, con la deliberazione n. n. SRCSAR/31/2019/RQ, ha adottato la *“Relazione sulla tipologia delle coperture finanziarie e sulle tecniche di quantificazione degli oneri delle leggi della Regione Autonoma della Sardegna nell’anno 2018”*, ai sensi dell’art. 1, comma 2, del D.L. 174/2012, convertito dalla L. 213/2012, avente a oggetto le 49 leggi regionali approvate nel corso del 2018 dal Consiglio regionale della Sardegna.

Si vuole, preliminarmente, richiamare quanto evidenziato dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 245/2017, nell’ambito del giudizio di legittimità costituzionale della L.R. 25/2017, istitutiva dell’Agenzia sarda delle entrate (ASE): *“nei rapporti tra Stato e Regione autonoma Sardegna, proprio l’impossibilità, per la Regione, di giovare della precisa (e preventiva) conoscenza delle risorse finanziarie disponibili, allo scopo di redigere puntualmente il bilancio regionale, è stata alla base della cosiddetta “vertenza entrate”*”. In tal senso, il Giudice delle Leggi ritiene utile ricordare *“come il sistema tributario regionale sia caratterizzato, quasi per intero, dall’eteronomia della struttura dei tributi (propri derivati, addizionali, compartecipazioni al gettito di quelli erariali) e dalla centralizzazione dei meccanismi di riscossione e riparto tra gli enti territoriali, soluzioni giustificate dall’interrelazione con più parametri costituzionali di primaria importanza, tra i quali spiccano il coordinamento della finanza pubblica ed il rispetto dei vincoli comunitari ex art. 117, primo comma, Cost., e come tale “supremazia normativa” sia giustificata sul piano funzionale da inderogabili istanze unitarie che permeano la Costituzione. Tuttavia, aggiungere a questa fondamentale prerogativa del legislatore statale anche l’esonero per lo Stato dall’obbligo di rendere ostensibili e confrontabili i dati necessari per una corretta attuazione del precetto costituzionale, inerente alla salvaguardia delle risorse spettanti all’autonomia speciale, costituisce un’ingiustificata compressione dell’autonomia stessa»* (sentenza n. 188 del 2016).”.

Pur nel riferito quadro di *“perdurante provvisorietà”* dei rapporti finanziari tra Stato e Regione, si ritiene opportuno rimarcare la necessità di una particolare attenzione nella fase valutativa che deve necessariamente precedere e sorreggere la scelta politica di allocazione delle risorse pubbliche che viene trasfusa in una legge di spesa, fase che deve trovare rappresentazione, seppur sintetica, ma, comunque, esaustiva, nella Relazione tecnico-finanziaria di cui all’art. 33, comma 3, L.R. 11/2006 e artt. 17 e 19, L. 196/2009, strumento,

invero, non sempre attivato nella legislazione di spesa regionale per il 2018¹⁷⁷ e, in misura ancor minore, nel 2019.

Richiamata l'attenzione sul significato non meramente burocratico di tale adempimento, il cui fine è quello di una compiuta rappresentazione dei criteri e delle variabili adottati per la quantificazione degli oneri, si ribadisce la doverosità dell'illustrazione delle tecniche e delle modalità di quantificazione della spesa applicate per la determinazione degli oneri previsti, *“secondo le regole dell'esperienza e della pratica contabile”* (Corte cost. 115/2012), fase autonoma e logicamente antecedente rispetto a quella della copertura finanziaria, che deriva la sua attendibilità e correttezza dalla sussistenza e appropriatezza di detta stima, ai fini di un sostanziale rispetto dell'art. 81 della Costituzione.

L'ineludibile quantificazione finanziaria che precede ogni scelta politica di spesa deve essere esplicitata anche in forme *“indirette”* o *“implicite”* di copertura finanziaria, quali il *“rinvio”* alle risorse in essere (v. SS.RR., con la deliberazione n. 8/SSRRCO/RQ/18) o ai *“tetti di spesa”*, o il riferimento a un capitolo o altra unità del bilancio o alle previsioni alla legge di bilancio per le spese continuative non obbligatorie ex art. 38, comma 1, D.Lgs. 118/2011 (*“per l'evidente motivo che non può essere assoggettata a copertura un'entità indefinita”*, Corte cost. n. 181/2013, non potendo a ciò ritenersi sufficiente il rinvio alle risorse disponibili *“in quanto, evidentemente, l'ammontare della spesa potrebbe essere superiore a quello delle risorse disponibili”*, Corte cost. n. 147/2018), da attivare, tra l'altro, con particolare cautela nel caso di oneri non flessibili (quali quelli generati da norme sostanziali che generano diritti soggettivi) o non prevedibili (v. SS.RR. in sede di controllo, deliberazione, n. 4/SSRRCO/RQ/19).

In argomento, la Corte costituzionale, con la recente sentenza n. 227/2019, ha ricordato che *“la copertura finanziaria di una spesa e l'equilibrio del bilancio non possono essere assicurati solamente dall'armonia numerica degli stanziamenti in parte entrata e spesa (ex plurimis, sentenze n. 197 e n. 6 del 2019), ma devono fondarsi anche sulla ragionevolezza dei presupposti giuridici ed economici che ne sorreggono l'iscrizione in bilancio.”*

L'individuazione degli interventi e della relativa copertura finanziaria, sottolinea il Giudice delle Leggi, deve essere effettuata dal Legislatore regionale in modo non generico e deve essere

¹⁷⁷ Si aggiunga che sovente si assiste, nel 2018, alla predisposizione della Relazione tecnica esclusivamente in accompagnamento al progetto di legge e non al testo definitivo approvato in Commissione o ai vari emendamenti in Aula, il che non consente di verificare l'attendibilità e correttezza della stima della spesa e della relativa copertura finanziaria nei casi in cui l'iter legislativo determini un articolato normativo differente, anche in modo rilevante, rispetto a quello originario.

dotata “di quella chiarezza finanziaria minima richiesta dalla costante giurisprudenza di questa Corte in riferimento all’art. 81 Cost.” a “evitare leggi-proclama sul futuro, del tutto carenti di soluzioni attendibili e quindi inidonee al controllo democratico ex ante ed ex post degli elettori (si veda in proposito sentenza n. 184 del 2016). È nei principi fondanti della disciplina del bilancio pubblico che in sede previsionale gli assetti dell’equilibrio e della copertura siano ipotizzati in modo statico secondo una stima attendibile delle espressioni numeriche, che sia assicurata la coerenza con i presupposti economici e giuridici della loro quantificazione, e che, inoltre, la successiva gestione e la rendicontazione diano atto – sempre in coerenza con i presupposti economici, giuridici e fattuali – degli effetti delle circostanze sopravvenienti raffrontandoli con il programma iniziale. (...) Si è già affermato, in precedenza, che «copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l’equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano “una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l’antinomia [con le disposizioni impugnate] coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti ‘la forza espansiva dell’art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile’ (sentenza n. 192 del 2012)” (sentenza n. 184 del 2016)» (sentenza n. 274 del 2017)”; l’articolato normativo dichiarato illegittimo in tale sede esprime, ad avviso del Giudice delle Leggi, “una mera ipotesi politica, la cui fattibilità giuridica ed economico-finanziaria non è supportata neppure da una schematica relazione tecnica” (Corte cost. 227/2019).

Anche sotto tale aspetto, le leggi regionali adottate nel 2018 dal Consiglio regionale della Sardegna non si presentano sempre in linea con le indicazioni della Consulta (v. deliberazione della Sezione n. SRCSAR/31/2019/RQ, cit.)

Sotto il profilo delle modalità di copertura finanziaria, la Corte costituzionale ha ribadito che il principio di analitica copertura degli oneri finanziari, di cui all’art. 81, terzo comma, Cost., del quale l’art. 17 della L. 196/2009 costituisce “puntualizzazione tecnica”, esprime “un precetto sostanziale, in virtù del quale ogni disposizione che comporta conseguenze finanziarie, positive o negative, deve essere corredata da un’apposita istruttoria in merito agli effetti previsti e alla loro compatibilità con le risorse disponibili (sentenze n. 133 del 2016, n. 70 del 2015, n. 190 del 2014 e n. 26 del 2013). Per tutti i nuovi oneri, occorre fornire una copertura credibile, sufficientemente sicura, non

arbitraria o irrazionale, sicché è censurabile l'indicazione generica e non analiticamente quantificata degli oneri e delle risorse destinate a farvi fronte (si veda, ad esempio, la sentenza n. 183 del 2016). L'obbligo di copertura deve essere osservato con puntualità rigorosa nei confronti delle spese che incidono su un esercizio in corso, e deve altresì valutarsi il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite nel lungo periodo, considerando gli oneri già gravanti sugli esercizi futuri (si veda, ad esempio, la sentenza n. 237 del 2013)." (Corte cost. n. 5/2018).

Ampio ricorso è stato fatto, nel 2018 (v. deliberazione della Sezione n. SRCSAR/31/2019/RQ, *cit.*), alla tecnica di copertura finanziaria mediante variazione di bilancio, modalità che esige rigore nell'adeguata rappresentazione della scelta politica in termini di definanziamento di un'altra finalità in precedenza perseguita dal Legislatore oppure nella dimostrazione dell'effettiva sussistenza di eccedenze (derivante o da un più efficace uso delle risorse o da un'errata programmazione in eccesso).

L'aspetto in questione è ancor più rilevante con riferimento alle leggi "contenitore" di una miriade di interventi spesso microsettoriali che recano allegati riepilogativi delle molteplici variazioni di bilancio, con pesanti ripercussioni sulla tenuta di un coerente complessivo disegno di programmazione regionale.

In questo ambito assumono rilievo le considerazioni espresse dalla Relazione del Presidente sul rendiconto 2018, dalla quale si apprende che *"Dal punto di vista organizzativo-contabile nel 2018 sono state intraprese una serie di azioni per il miglioramento delle procedure di programmazione e di efficacia della spesa del bilancio regionale, introducendo specifici obiettivi di carattere trasversale per i Centri di responsabilità (CDR), al fine di superare le criticità rilevate nelle varie fasi di programmazione e gestione della spesa e dell'entrata. In particolare, con la delibera della Giunta regionale n. 6/9 del 6 febbraio 2018, contenente le linee di indirizzo per la predisposizione del Piano della prestazione organizzativa, sono stati previsti due obiettivi strategici trasversali, uno riguardante il raggiungimento degli obiettivi di spesa comunitaria e l'altro con riferimento all'intera spesa del bilancio regionale al fine di rendere più stringente il collegamento e l'integrazione tra la programmazione finanziaria e il piano della performance. Il secondo obiettivo prevede, in particolare, che gli stanziamenti devono essere correttamente allocati già in sede di previsione del bilancio negli esercizi in cui verranno effettivamente sostenute le spese e che i CDR effettuino un monitoraggio periodico dei cronoprogrammi di entrata e di spesa al fine di assicurare che la spesa regionale sia programmata secondo i principi stabiliti dal D.lgs.n. 118/2011"*.

All'evidenza, la responsabilità politico-legislativa che si esprime nell'approvazione delle leggi regionali onerose, a cominciare da quelle che costituiscono la manovra finanziaria, necessariamente precede la fase attuativa, la cui efficacia è strettamente dipendente dalla corretta costruzione della programmazione, tanto più in presenza di una **rigidità del bilancio crescente, come si desume dal Piano degli indicatori di cui alla D.G.R. 27/32 del 23 luglio 2019**, che evidenzia, per l'esercizio considerato, un indicatore di rigidità strutturale del bilancio regionale in crescita (pari al 7,50%, a fronte del 5,66%, registrato in occasione dei Rendiconto 2017, e del 6,73% per l'esercizio 2016)¹⁷⁸.

Infine, anche in presenza di tali vincoli, deve essere sempre perseguito il principio della trasparenza e intellegibilità normativa quale presupposto della democraticità sostanziale dell'approvazione consiliare, di particolare rilevanza proprio con riferimento alle varie componenti legislative della manovra di bilancio in cui *“la «sostanziale articolazione» degli schemi finanziari deve essere compensata – nel testo della legge – «da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione» delle componenti che incidono sulle risultanze del bilancio”* (così Corte cost. n. 138/2018 riprendendo Corte cost. n. 274 del 2017 sul rendiconto regionale).

¹⁷⁸ Nel Piano è previsto un solo indicatore, riferito al totale delle missioni, che misura l'incidenza delle spese rigide connesse al ripiano del disavanzo, al personale e al debito rispetto alle entrate correnti (aggregati al netto delle reimputazioni di impegni esigibili nell'esercizio e finanziati dal FPV di entrata).

Come precisato nel Piano, l'incidenza delle spese rigide sulle entrate correnti è aumentata nel 2018 rispetto agli anni precedenti a causa della necessità di ripianare le perdite pregresse degli enti del SSR.

Per il 2018 il valore dell'indicatore per la sola missione 13 (Sanità) è pari al 2,88% mentre nel 2017 era dello 0,53% e nel 2016 dello 0,44%, mentre, con riferimento a tutte le spese al netto della missione 13, esso è pari al 6,98%.

Di seguito si rappresenta l'indicatore e la formula di calcolo:

“Indicatore 1.1 - Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti

[Ripiano disavanzo a carico dell'esercizio + Impegni (Macroaggregati 1.1 "Redditi di lavoro dipendente" + pdc 1.02.01.01.000 "IRAP" - FPV entrata concernente il Macroaggregato 1.1 + FPV personale in uscita 1.1 + 1.7 "Interessi passivi" + Titolo 4 Rimborso prestiti)] / (Accertamenti primi tre titoli Entrate + Utilizzo Fondo Anticipazione D. L. n. 35/2013)“

8 IL PATTO PER LO SVILUPPO DELLA REGIONE SARDEGNA

Il Fondo per lo Sviluppo e la Coesione (FSC)¹⁷⁹ è lo strumento finanziario che permette l'attuazione delle politiche per lo sviluppo della coesione economica, sociale e territoriale, nonché la rimozione degli squilibri economici e sociali, secondo quanto dispone l'art. 119, comma 5, Cost. e l'art. 174 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Il Fondo ha carattere pluriennale, in quanto segue la programmazione temporale dei Fondi strutturali dell'UE in base al principio dell'addizionalità, in base al quale le risorse derivanti dal bilancio dell'UE sono aggiuntive e non sostitutive rispetto alle normali fonti di finanziamento delle diverse politiche in capo a ogni Stato membro.

Per il periodo di programmazione 2014 - 2020, la legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Legge di stabilità 2014), con il comma 6 dell'art. 1, ha individuato le risorse del FSC, pari a complessivi 54.810 milioni di euro, destinandole a sostenere gli interventi per lo sviluppo, anche di natura ambientale, per l'80% nelle aree del Mezzogiorno (43.848 milioni di euro) e per il 20% in quelle del Centro-Nord (10.962 milioni di euro).

In data 29 luglio 2016 è stato sottoscritto il *“Patto per lo Sviluppo della Regione Sardegna”* tra il Presidente del Consiglio dei ministri e il Presidente della Regione autonoma della Sardegna, che ha delineato gli interventi da finanziare anche con le risorse del FSC.

La dotazione finanziaria assegnata alla Regione Sardegna è pari a 1.509,6 milioni di euro, la cui modulazione ha conosciuto il seguente andamento:

¹⁷⁹ Il Fondo, ex Fondo per le aree sottoutilizzate (FAS), ha assunto l'attuale denominazione con il D.Lgs. 88/2011.

Tabella 158 - Risorse FSC 2014-2020

Area di intervento	Costo totale interventi	Risorse già assegnate con precedenti programmazioni	Risorse FSC 2014-2020	Altre risorse disponibili	Risorse FSC al 2017	Risorse FSC al 2018
Infrastrutture	1.338.000.000,00	129.000.000,00	313.600.000,00	895.400.000,00	49.000.000,00	35.678.912,71
Ambiente e Territorio	730.436.096,00	169.216.997,00	466.319.099,00	94.900.000,00	33.500.000,00	20.819.587,35
Sviluppo economico e produttivo	362.294.541,00	20.077.556,00	337.216.985,00	5.000.000,00	105.836.084,00	16.361.366,00
Turismo e cultura	117.000.000,00	67.000.000,00	50.000.000,00		2.500.000,00	14.881.223,53
Infrastrutture sociali	350.463.916,00		335.463.916,00	15.000.000,00	85.763.916,00	29.819.612,10
Governance	7.000.000,00		7.000.000,00		1.000.000,00	350.474,61
Totale costi e risorse	2.905.194.553,00	385.294.553,00	1.509.600.000,00	1.010.300.000,00	277.600.000,00	117.911.176,30

Fonte: dati RAS da Rendiconto 2017 e da nota della Direzione generale dei Servizi finanziari n. 24943 dell'8 novembre 2019

Detta dotazione è stata confermata con le delibere del Comitato Interministeriale per la Programmazione Economica (CIPE) n. 25 e n. 26 del 10 agosto 2016, con le quali sono state individuate, rispettivamente, le aree tematiche con le relative disponibilità finanziarie e sono stati assegnati 13,412 miliardi di euro per l'attuazione di interventi da realizzarsi mediante appositi Accordi interistituzionali denominati "Patti per il Sud".

In base alla seconda di tali deliberazioni (punto 1, deliberazione CIPE 26/2016), il trasferimento delle risorse, ad opera del Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, avviene mediante:

- anticipazione pari al 10% dell'importo assegnato per singolo intervento sulla base di semplice richiesta formulata dal rappresentante legale dell'amministrazione o dal competente organismo di certificazione;
- pagamenti intermedi fino all'85% dell'importo assegnato a ciascun intervento, a titolo di rimborso delle spese effettivamente sostenute dalle amministrazioni, evidenziate in apposita domanda di pagamento inviata alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per le politiche di coesione;

- saldo del 5% per ciascun intervento, a seguito di domanda finale di pagamento inviata alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per le politiche di coesione corredata da attestato di chiusura dell'intervento.

Le disposizioni delle delibere del CIPE sono state precisate con la circolare del Ministro per la Coesione Territoriale e il Mezzogiorno n. 1/2017, nel senso che ciascuna Amministrazione può dare avvio immediato alle attività necessarie all'attuazione degli interventi, a qualunque tipologia di piano si riferiscano, permettendo, quindi, l'iscrizione in bilancio degli impegni di spesa.

La D.G.R. n. 5/1 del 24 gennaio 2017 ha indicato nel dettaglio le Linee d'Azione per area tematica, individuato la Direzione generale competente e assegnato le relative risorse a valere sul ciclo di programmazione FSC 2014-2020.

La D.G.R. n. 5/3 del 24 gennaio 2017 ha approvato il modello organizzativo regionale per la gestione del *"Patto per lo Sviluppo della Regione Sardegna"*, con particolare riferimento alla costituzione del Comitato di attuazione del Patto, della rete dei referenti e della segreteria operativa, modello aggiornato con la successiva D.G.R. n. 974 del 22 febbraio 2019.

Con la D.G.R. n. 28/1 del 13 giugno 2017 si è stabilito di avviare le attività necessarie a trasferire le economie derivanti dalla Programmazione FSC 2000 -2006 alla Programmazione FSC 2014-2020 e con la successiva D.G.R. n. 52/26 del 22 novembre 2017 è stata approvata la riprogrammazione delle risorse disponibili all'interno del Patto, finalizzata all'accelerazione della spesa.

Diverse proposte di rimodulazione del Patto sono state approvate dal Comitato di indirizzo e controllo per la gestione (sedute 11 luglio, 5 ottobre e 20 novembre 2017), ratificate poi con la sottoscrizione del I atto Modificativo del Patto in data 12 dicembre 2017 da parte del Ministro per la Coesione territoriale.

Nel corso del 2018 si sono susseguite diverse modifiche e riprogrammazioni nell'ambito del Patto pur restano invariato il totale FSC 2014 - 2020, pari, come detto, a 1.509.600.000 euro.

La delibera CIPE n. 26 del 28 febbraio 2018 ha aggiornato il quadro finanziario e il riparto tra le aree tematiche individuate con la menzionata delibera CIPE n. 25/2016, oltre alle regole di funzionamento, tra le quali è stato fissato il limite temporale dell'articolazione finanziaria delle programmazioni del FSC 2014-2020 all'anno 2025, in luogo del precedente limite riferito

all'anno 2023. Per le medesime programmazioni è stato differito al 31 dicembre 2021 il termine per l'assunzione delle obbligazioni giuridicamente vincolanti, stabilito dalle precedenti delibere n. 25 e n. 26 del 2016 al 31 dicembre 2019.

In data 17 maggio 2018 è stato sottoscritto il II Atto Modificativo del Patto in seguito a quanto riprogrammato con la citata D.G.R. n. 52/26 del 22 novembre 2017.

La D.G.R. 41/9 dell'8 agosto 2018 ha preso atto del nuovo Allegato A del Patto del 29 luglio 2016 e ha approvato la nuova proposta di riprogrammazione. Ciò in seguito alla disponibilità di risorse liberatesi da progetti incidenti sulla precedente programmazione FSC 2007-2013.

Con la D.G.R. n. 49/37 del 9 ottobre 2018 è approvata la nuova proposta di riprogrammazione e copertura del debito sanitario regionale.

Con la D.G.R. n. 57/41 del 21 novembre 2018 sono state assegnate risorse da suddividere nell'ambito dell'Area Tematica 3.b "Agricoltura" tra la Linea d'Azione 3.b.1.1 "Interventi infrastrutturali nel settore agricolo" e la Linea d'Azione 3.b. 3.1 "Interventi volti a rendere più efficiente l'uso dell'acqua nell'agricoltura".

Con atto modificativo del 7 novembre 2018 è stata concordata tra il Ministro per il Sud e il Presidente della Regione Sardegna la III riprogrammazione al Patto per lo Sviluppo e risulta in corso l'approvazione della IV riprogrammazione con relative modifiche finanziarie all'allegato specifico dei vari interventi.

Si riportano di seguito le quote regionali distinte per aree tematiche, secondo la programmazione 2018, rapportata al 2017:

Tabella 159 - Quote regionali per area tematica

Area tematiche	FSC 2014-2020	FSC 2014-2020
	Risorse 2017	Risorse 2018
1. Infrastrutture	778.222.960	784.222.960,00
2. Ambiente	399.097.040	363.019.099,00
3a. Sviluppo economico e produttivo	45.000.000	45.500.000,00
3b. Agricoltura	35.000.000	35.000.000,00
4. Turismo, cultura, valorizzazione risorse naturali	199.000.000	223.000.000,00
5. Occupazione, inclusione sociale e lotta alla povertà, istruzione e formazione	46.280.000	51.857.941,00
6. Rafforzamento PA	7.000.000	7.000.000,00
TOTALE PATTO SVILUPPO REGIONE SARDEGNA	1.509.600.000	1.509.600.000,00

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Relazione sulla gestione 2017/2018

Si ricorda che, ai sensi della D.G.R. 46/5 del 10 agosto 2016, la gestione delle entrate relative al FSC è in capo alla Direzione generale della Presidenza, che provvede all'accertamento in entrata e al coordinamento della gestione dei capitoli di spesa. In particolare, ai sensi di tale deliberazione, si è deciso *“di individuare nella figura del Direttore generale della Presidenza il responsabile regionale unico per l'attuazione del Patto, con il compito di coordinare la gestione e attuazione degli interventi, che, per quanto riguarda le risorse FSC, agirà in qualità di Autorità di Gestione per il periodo di programmazione 2014-2020.”*.

In base alla nota n. 24943 dell'8 novembre 2019 della DG Presidenza, trasmessa con la nota n. 38023 dell'11 novembre 2019, dalla DG Servizi finanziari, risultano accertate e impegnate per euro 117.911.176,30.

Si aggiunge in tale nota che il 2018 ha rappresentato l'anno della definizione programmatica del Patto in quanto gli interventi sono stati individuati nella quasi totalità e la loro attuazione in spesa è prevista a partire dal 2019; inoltre, si afferma che la Regione Sardegna ha complessivamente maturato le condizioni per la riscossione di risorse FSC 2014-2020, tra anticipazioni e quote successive, per circa 158 milioni di euro, con la precisazione che una quota pari a euro 55.098.797 è maturata nel 2018, di cui euro 51.809.036 riscossi¹⁸⁰.

Per ciò che concerne la spesa, è stato creato un capitolo, avente come intestazione *“FSC 2014-2020 - Patto per la Sardegna”*, seguito dalla denominazione specifica del capitolo, per ciascuna Linea d'Azione.

¹⁸⁰ Una parte di tali riscossioni, per euro 6.113.200 è stata richiesta a titolo di anticipazione per gli *“Interventi per la riduzione del rischio alluvionale inclusi nel Piano stralcio delle aree metropolitane e aree urbane con alto livello di popolazione esposta al rischio, individuati con DPCM 15 settembre 2015”* e il relativo importo si dichiara essere stato trasferito direttamente alla contabilità ex art. 1, comma 512, Legge di stabilità 2018.

Tabella 160 - Corrispondenza capitoli entrata/spesa

Capitoli entrata	Descrizione	Capitoli spesa	Importi
EC 231.331	Piano per il Mezzogiorno - Assegnazione risorse statali di parte corrente. Spese per l'assistenza tecnica	SC01.5125; SC01.5126; SC01.5128; SC01.5201 e SC01.5202; SC08.7342; SC08,7761	350.474,61
EC 231.332	Piano per il Mezzogiorno - Assegnazione statali di Parte Corrente	SC01.5127; SC01.5128	-
EC 231.334	Assegnazione risorse statali di parte corrente per l'attuazione del Programma Integrato Plurifondo per il Lavoro LavoroRas	SC08.7229	28.000.000,00
EC231.570	Investimenti diretti a favorire lo sviluppo sociale ed economico della Sardegna	SC08.7297; SC08.7298	5.938.366,00
EC 421.114	Assegnazione risorse statali per gli interventi di parte capitale dell'attività di assistenza tecnica	SC01.5129; SC01.5136	-
EC 421.190	Investimenti diretti a favorire lo sviluppo sociale ed economico della Sardegna	SC08.6653, SC08.6873, SC08.6895, SC08.6896, SC08.6897, SC02.5016, SC02.5017, SC07.0042, SC07. 0043, SC07.0044, SC07.0045; SC08.7094; SC08.7095; SC08.7096; SC08.7192, SC08.7193, SC08.7299, SC08.7300, SC08.7301, SC08.7302, SC08. 7303, SC08.7308, SC08.7313, SC08.7248, SC07.7339; SC08.7346; SC08.7347; SC08.7348; SC08.7365; SC08.7391; SC08.7492; SC08.7694 SC08.7923	83.622.335,69

Elaborazione Corte dei conti su dati Relazione sulla gestione e Rendiconto 2018

Con riferimento al 2019, nella summenzionata nota si riferisce che sono maturate le condizioni per riscuotere ulteriori risorse per euro 13.736.902,00 e si precisa che presso la Direzione Generale della Presidenza, è stato creato il capitolo di entrata EC 231.565 per la registrazione delle risorse FSC 2014-2020, pari a 90 milioni di euro, relative alla continuità territoriale.

Tabella 161 - Riscossioni Patto per lo Sviluppo Sardegna - 2018

Descrizione	Importo euro		Note
	richiesto	riscosso	
Anticipazione 10% per 67 interventi	5.027.496	4.524.799	
Anticipazione 10% per 95 interventi	6.055.000	6.055.000	
Anticipazione 10% per 26 interventi	3.013.429	3.013.429	
Anticipazione 10% per 7 interventi	1.510.000	1.510.000	
Anticipazione 10% per 37 interventi	7.700.000	7.700.000	
Anticipazione 10% per 7 interventi	6.113.200	6.113.200	Trasferimento diretto alla contabilità speciale n. 6007- Denominazione Comm. Gov. Risc. Idrog. Sardegna
Anticipazione 10% per 31 interventi	2.787.064		
Anticipazione 10% per 233 interventi	7.661.431	7.661.431	
Pagamento intermedio	15.231.176	15.231.176	
	55.098.796	51.809.035	

Fonte: nota della Direzione generale dei servizi finanziari n. 24943 dell'8 novembre 2019

9 LA SPESA SANITARIA REGIONALE

La Regione autonoma della Sardegna, con l'art. 29, comma 2, della L.R. 5/2015 (Legge finanziaria 2015), a decorrere dal 1° gennaio 2015 e nelle more del riordino della materia, applica le disposizioni del Titolo II del D.Lgs. 118/2011 *“in via esclusiva in sostituzione”* di quelle previste dalla L.R. 10/1997 (salve *“per quanto compatibili”*), contenente la disciplina regionale della programmazione, contabilità contratti e controllo delle aziende sanitarie regionali.

Tra i principi dell'armonizzazione contabile, di particolare rilevanza, per quel che riguarda la disciplina della sanità, è l'art. 20, comma 1, del D.Lgs. 118/2011, in base al quale *“Nell'ambito del bilancio regionale le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso”*.

La Regione, dal bilancio 2016¹⁸¹ ha individuato i capitoli di bilancio, parte entrata¹⁸², destinati al finanziamento della stessa.

Come chiarito nella D.G.R. n. 18/9 del 12 aprile 2018, con riguardo alla natura dei costi oggetto di copertura, si afferma che:

¹⁸¹ La spesa sanitaria, di cui al citato art. 20, comma 1, D.Lgs. 118/2011, è allocata:

- con riferimento alla lettera a) nella Missione 13-Tutela della salute, programma 01;
- con riferimento alla lettera b) nella Missione 13-Tutela della salute, programmi 02 -03;
- con riferimento alla lettera c) nella Missione 13-Tutela della salute, programma 04;
- con riferimento alla lettera d) nella Missione 13-Tutela della salute, programmi 05 -08.

Sono sempre esclusi dalla perimetrazione i trasferimenti non destinati alle ASL.

¹⁸² Nel bilancio preventivo 2018-2020 si trovano le seguenti previsioni per competenza e cassa:

- EC116.014 Imposta regionale sulle attività produttive destinata alla spesa sanitaria (art. 1, D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, modificato dal D.lgs. 10 aprile 1998, n. 137 e, art. 3, L.R. 12 marzo 2015, n. 5); 500.000.000,00 competenza e 500.000.000,00 cassa;
- EC116.020 Addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche destinate alla spesa sanitaria (art. 50, D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, modificato dal D.lgs. 10 aprile 1998, n. 137); 200.000.000,00 competenza e 200.000.000,00 cassa;
- EC121.021 Quota parte del gettito IVA destinata al finanziamento della spesa sanitaria di parte corrente (art. 1, c. 836, Legge 27 dicembre 2006, n. 296). Rif. cap. spesa SC05.0001; sono indicati due, uno a 0, l'altro con 1.963.423.380,95 sia in competenza che cassa;
- EC121.014 Imposta sul reddito delle società (I.R.E.S.) destinata alla spesa sanitaria (art. 8, L.C. 26 febbraio 1948, n. 3, sostituito dall'art. 1, lett. a), della legge 13 aprile 1983, n. 122); 175.621.328,44 competenza e 175.621.328,44 cassa;
- EC121.022 Quota parte dell'imposta sul reddito (I.R.E.), comprese le ritenute alla fonte di cui all'art. 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 destinata alla spesa sanitaria (art. 8, L.C. 26 febbraio 1948, n. 3, sostituito dall'art. 1, lett. a) e d), della legge 13 aprile 1983, n. 122). 516.850.290,61 sia in competenza che cassa.

- a partire dal 2015 è stata attivata la procedura per una prima classificazione della spesa sanitaria in linea con le indicazioni di cui all'art. 20, comma 1¹⁸³, del D.Lgs. 118/2011;
- si è provveduto ad una puntuale analisi tesa a classificare la spesa in maniera più aderente alle esigenze informative imposte dal citato art. 20, comma 1.

In particolare:

- nel Programma 01 è stato previsto il Fondo sanitario regionale delle risorse vincolate e delle somme necessarie al finanziamento degli obiettivi di piano;
- nel Programma 02 è stata prevista la spesa destinata al finanziamento di prestazioni non ricadente nei LEA, per la vigilanza delle guardie mediche dei punti di continuità assistenziale, veterinaria e finanziamento aggiuntivo all'IZS;
- nel Programma 03 della spesa sanitaria corrente è stato inserito il finanziamento aggiuntivo corrente per la copertura dello squilibrio di bilancio corrente, compresa la spesa per il finanziamento degli accordi integrativi regionali della medicina convenzionata i cui finanziamenti risultavano regolarmente sottodimensionati rispetto alle esigenze effettive rilevate;

¹⁸³ Art. 20, D.Lgs. 118/2011: "1. Nell'ambito del bilancio regionale le regioni garantiscono un'esatta perimetrazione delle entrate e delle uscite relative al finanziamento del proprio servizio sanitario regionale, al fine di consentire la confrontabilità immediata fra le entrate e le spese sanitarie iscritte nel bilancio regionale e le risorse indicate negli atti di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle correlate fonti di finanziamento, nonché un'agevole verifica delle ulteriori risorse rese disponibili dalle regioni per il finanziamento del medesimo servizio sanitario regionale per l'esercizio in corso. A tal fine le regioni adottano un'articolazione in capitoli tale da garantire, sia nella sezione dell'entrata che nella sezione della spesa, ivi compresa l'eventuale movimentazione di partite di giro, separata evidenza delle seguenti grandezze:

A) Entrate:

- a) finanziamento sanitario ordinario corrente quale derivante dalle fonti di finanziamento definite nell'atto formale di determinazione del fabbisogno sanitario regionale standard e di individuazione delle relative fonti di finanziamento intercettate dall'ente regionale, ivi compresa la mobilità attiva programmata per l'esercizio;
- b) finanziamento sanitario aggiuntivo corrente, quale derivante dagli eventuali atti regionali di incremento di aliquote fiscali per il finanziamento della sanità regionale, dagli automatismi fiscali intervenuti ai sensi della vigente legislazione in materia di copertura dei disavanzi sanitari, da altri atti di finanziamento regionale aggiuntivo, ivi compresi quelli di erogazione dei livelli di assistenza superiori rispetto ai LEA, da pay back e da iscrizione volontaria al Servizio sanitario nazionale;
- c) finanziamento regionale del disavanzo sanitario pregresso;
- d) finanziamento per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge n. 67 del 1988;

B) Spesa:

- a) spesa sanitaria corrente per il finanziamento dei LEA, ivi compresa la mobilità passiva programmata per l'esercizio e il pay back;
- b) spesa sanitaria aggiuntiva per il finanziamento di livelli di assistenza sanitaria superiori ai LEA;
- c) spesa sanitaria per il finanziamento di disavanzo sanitario pregresso;
- d) spesa per investimenti in ambito sanitario, con separata evidenza degli interventi per l'edilizia sanitaria finanziati ai sensi dell'articolo 20, della legge n. 67 del 1988. "

- nel Programma 04 sono state previste delle somme necessarie alla copertura dei disavanzi pregressi;
- nella Missione 13, Programma 05, è stata inserita la spesa per gli investimenti in conto capitale;
- nella Missione 13, Programma 07 è stata inserita la spesa diversa da quella ricadente nelle altre voci e destinata a soggetti diversi dalle Aziende sanitarie (spesa fuori perimetro);
- dall'anno 2018, dopo aver quantificato la spesa sanitaria, a garanzia della relativa copertura, è stata perimetrata l'entrata indicando la tipologia e i capitoli.

Di seguito si illustrano le principali grandezze del perimetro sanitario:

Tabella 162 – Perimetro sanitario confronto delle spese di competenza 2018-2017

		2017 Perimetro sanitario	2018 Perimetro sanitario	% Confronto 2018/2017
TITOLO I	Previsioni finali (comp. + FPV)	3.109.330.590,15	3.185.096.931,05	2,44%
	Di cui FPV	27.000,00	2.052.479,00	7501,77%
	Previsioni finali di cui comp.	3.109.303.590,15	3.183.044.452,05	2,37%
	Economie	6.131.111,75	6.457.392,48	5,32%
	Impegni	3.103.172.478,40	3.176.587.059,57	2,37%
	Pagamenti	3.028.380.881,32	3.161.534.322,79	4,40%
	Residui competenza	74.791.597,08	15.052.736,78	-79,87%
TITOLO II	Previsioni finali (comp. + FPV)	206.176.245,61	472.559.673,84	129,20%
	Di cui FPV	18.076.188,63	184.353.024,85	919,87%
	Previsioni finali di cui comp.	188.100.056,98	288.206.648,99	53,22%
	Economie	12.910,31	12.859.734,96	99.508,26%
	Impegni	188.087.146,67	275.346.914,03	46,39%
	Pagamenti	165.589.560,81	270.136.231,26	63,14%
	Residui competenza	22.497.585,86	5.210.682,77	-76,84%
TOTALE TITOLI	Previsioni finali (comp. + FPV)	3.315.506.835,76	3.657.656.604,89	10,32%
	Di cui FPV	18.103.188,63	186.405.503,85	929,68%
	Previsioni finali di cui comp.	3.297.403.647,13	3.471.251.101,04	5,27%
	Economie	6.144.022,06	19.317.127,44	214,41%
	Impegni	3.291.259.625,07	3.451.933.973,60	4,88%
	Pagamenti	3.193.970.442,13	3.431.670.554,05	7,44%
	Residui competenza	97.289.182,94	20.263.419,55	-79,17%

Fonte: dati SIBAR

9.1 Il contenimento dei costi (Piano di riorganizzazione e di riqualificazione del S.S.R. 2016/2018)

Nel corso dell'anno 2016 si è concluso il processo di riforma¹⁸⁴ che ha previsto l'istituzione dell'Azienda della Tutela della Salute (ATS).

La L.R. 17/2016 ha stabilito che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, le Aziende sanitarie della Sardegna, aventi personalità giuridica di diritto pubblico, dotate di autonomia organizzativa, amministrativa, tecnica, patrimoniale, contabile e di gestione sono le seguenti:

- l'Azienda per la tutela della salute "ATS"¹⁸⁵ coincidente con l'ambito territoriale della Sardegna;
- l'Azienda ospedaliera "G. Brotzu";
- l'Azienda ospedaliero-universitaria di Cagliari;
- l'Azienda ospedaliero-universitaria di Sassari;
- l'Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna (AREUS).

Sulla base dei criteri contenuti nella D.G.R. n. 63/24 del 15 dicembre 2015, relativa all'approvazione del Piano di riorganizzazione e di riqualificazione del Servizio sanitario regionale per il 2016/2018¹⁸⁶, come aggiornato con la D.G.R. n. 23/6 dell'8 maggio 2018 e con la D.G.R. n. 64/17 del 28 dicembre 2018, è stato attribuito alle Aziende del sistema sanitario regionale un obiettivo di risparmio da raggiungere per effetto dell'avvio delle azioni di riorganizzazione e di razionalizzazione della spesa.

Nella Relazione sulla gestione 2018 è rappresentato come, con la D.G.R. n. 64/17 del 28 dicembre 2018, il suddetto Piano di riorganizzazione è stato trasformato in un piano di rientro redatto secondo gli schemi nazionali, definiti a partire dalla L. 191/1999, teso a potenziare l'azione di controllo della spesa sanitaria ed a garanzia dei livelli essenziali di assistenza.

Il Piano contiene lo sviluppo dei CE tendenziali e programmatici nel triennio 2018 - 2020; i primi evidenziano lo sviluppo dei costi delle Aziende del SSR, alla luce dell'andamento dei tassi di inflazione programmati e di stime di evoluzione dei costi nel tempo; i secondi

¹⁸⁴ La riforma della rete ospedaliera e territoriale è stata attivata con i seguenti provvedimenti: D.G.R. n. 38/12 del 28 luglio 2015; D.G.R. n. 6/15 del 2 febbraio 2016 e D.G.R. n. 60/2 del 2 dicembre 2015.

¹⁸⁵ L'ATS accorpa le otto precedenti aziende territoriali, sulla base degli atti di indirizzo deliberati dalla Giunta regionale e delle direttive dell'Assessorato competente in materia di sanità.

¹⁸⁶ In attuazione dell'art. 29, comma 3, della L.R. 5/2015.

rappresentano le ipotizzate diminuzione dei costi per effetto dei risparmi generati dalle azioni contenute nel piano con la conseguente determinazione del fabbisogno di risorse nel triennio di riferimento.

Il Piano di razionalizzazione ipotizza, complessivamente, risparmi per circa 146 milioni di euro per l'arco temporale 2018 – 2020 come risultato netto tra le economie realizzate e gli incrementi di costi “*dovuti in modo pressoché esclusivo alle azioni di riordino della rete ospedaliera (pari a circa 60 milioni)*” ovvero come espressione della somma algebrica tra la valorizzazione delle economie conseguibili per effetto di accorpamenti e della razionalizzazione delle attività produttive e i maggiori costi da sostenere per dotare le strutture operative della rete del personale necessario e per gli interventi di manutenzione.

Occorre rilevare, tuttavia, che nella Relazione sulla gestione 2018 non è quantificato il raggiungimento degli obiettivi prefissati per l'esercizio considerato, il che non consente di valutare l'attendibilità e l'efficacia delle previsioni del menzionato Piano.

La Regione, con nota n. 23410 del 27 novembre 2019, ha controdedotto che “*non è possibile quantificare il raggiungimento degli obiettivi prima che siano approvati dalla Giunta regionale tutti i bilanci di esercizio 2018*” e che, alla data della redazione di detta Relazione, nessuna azienda aveva ancora adottato il bilancio di esercizio 2018.

9.2 La spesa complessiva della Regione e la spesa sanitaria

Le tabelle che seguono evidenziano il rapporto tra la spesa complessiva della Regione, distinta per stanziamenti, impegni e pagamenti (i valori indicati si riferiscono alla Missione 13 comprensivi del FPV).

Tabella 163 - Rapporto tra spesa complessiva RAS e spesa sanitaria (competenza)

Anno	Stanziamento finale			Impegni			Pagamenti		
	Totale RAS*	Totale Missione 13	%	Totale RAS	Totale Missione 13	%	Totale RAS	Totale Missione 13	%
2016	10.689.164	3.601.051	33,69	8.148.137	3.523.250	43,24	7.074.527	3.402.961	48,10
2017	10.676.719	3.662.161	34,30	7.957.770	3.482.931	43,77	6.934.016	3.372.605	48,64
2018	11.108.763	3.882.902	34,95	8.123.529	3.670.130	45,17	7.552.339	3.648.986	48,31

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconto RAS - importi in migliaia di euro

N.B. il totale dello stanziamento finale è comprensivo del disavanzo di amministrazione (il valore per il 2018 al netto del disavanzo di amministrazione è pari al 36,84%)

Dall'esame della tabella precedente emerge che gli stanziamenti finali della spesa sanitaria rispetto al bilancio complessivo nell'esercizio 2018 risultano, in termini percentuali, sostanzialmente invariati rispetto al 2017. Infatti, detta spesa costituisce il 34,95% degli stanziamenti complessivi regionali, a fronte del 34,30% del 2017.

Si rileva, invece, un incremento dell'incidenza degli impegni dell'1,40%.

I pagamenti risultano sostanzialmente invariati in termini percentuali (con valori intorno al 48%).

Di seguito si evidenzia il rapporto tra la spesa complessiva della Regione e la spesa sanitaria al netto delle partite di giro e delle somme a copertura del disavanzo in conto competenza.

Tabella 164 - Rapporto tra spesa complessiva della Regione, al netto delle partite di giro e delle somme a copertura del disavanzo e spesa sanitaria (competenza)

Anno	Stanziamiento finale			Impegni			Pagamenti		
	Totale RAS	Totale Assessorato/ Missione 13	%	Totale RAS	Totale Assessorato/ Missione 13	%	Totale RAS	Totale Assessorato/ Missione 13	%
2011	8.203.978	3.633.077	44,28	7.137.018	3.528.500	49,44	5.102.686	3.037.016	59,52
2012	8.121.490	3.790.038	46,67	6.919.480	3.692.101	53,36	4.954.633	3.154.084	63,66
2013	7.552.711	3.622.290	47,96	6.562.209	3.509.569	53,48	5.101.607	3.080.316	60,38
2014	8.103.801	3.773.230	46,56	6.949.009	3.707.716	53,36	5.048.294	3.144.761	62,29
2015	9.747.445	3.576.154	36,69	7.698.598	3.482.062	45,23	6.522.326	3.091.071	47,39
2016*	10.177.350	3.601.051	35,38	7.666.144	3.523.250	45,96	6.593.548	3.402.961	51,61
2017*	10.325.512	3.662.161	35,47	7.655.146	3.482.931	45,50	6.659.767	3.372.605	50,64
2018	10.353.308	3.882.902	37,50	7.406.634	3.670.130	49,55	7.974.375	3.648.986	45,76

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati rendiconto 2018 - importi in migliaia di euro

* I valori si riferiscono alla Missione 13 comprensivi del FPV.

La quota degli stanziamenti netti finali della spesa sanitaria nell'esercizio 2018 continua il *trend* in aumento già rilevato nel 2017; costituisce, infatti, il 37,50% degli stanziamenti complessivi regionali, a fronte del 35,47% del 2017 e del 35,38% del 2016.

Anche con riguardo all'incidenza degli impegni netti di competenza della Missione 13 sul totale della spesa impegnata dalla Regione, si rileva un incremento rispetto all'esercizio precedente, con un valore percentuale del 49,55%, a fronte del 45,50% del 2017. Al contrario,

invece, i pagamenti registrano una diminuzione rispetto ai corrispondenti importi registrati nell'esercizio precedente, del 4,88%.

9.2.1 Il finanziamento indistinto della spesa sanitaria corrente

Con riguardo alle risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente per l'esercizio 2018, la Regione, con la delibera D.G.R. n. 24/11 del 14 maggio 2018, disponeva una prima attribuzione provvisoria delle risorse stanziata nel bilancio di previsione sui capitoli SC05.001¹⁸⁷ (2.924.697.360,97 euro) e SC05.5002¹⁸⁸ (82.207.639,03 euro, pari al saldo negativo della mobilità interregionale).

L'importo complessivo, pari a 3.006.905,00 euro, si legge nella citata D.G.R. n. 24/11 del 2018, viene provvisoriamente ripartito applicando i criteri di cui alle precedenti D.G.R. n. 40/25 del 7 agosto 2015 e n. 45/5 del 15 settembre 2015, così come modificati dalle D.G.R. n. 35/13 del 14 giugno 2016 e n. 44/27 del 25 luglio 2016, in attesa che vengano determinati nuovi criteri di riparto valevoli per gli anni 2018-2020 (ai sensi della L.R. 10/2006) e della definizione dei dati di produzione delle aziende riferiti al 2018, dei modelli economici CE relativi al consuntivo 2017 e al IV trimestre 2018, e della quantificazione della mobilità attiva e passiva *extra* regionale¹⁸⁹.

Nella ripartizione è provvisoriamente inclusa la somma, quantificata temporaneamente in 67 milioni di euro, destinata al finanziamento dell'AREUS (Azienda regionale dell'emergenza e urgenza della Sardegna¹⁹⁰), somma che, nelle more della sua attivazione, viene invece erogata alle aziende sanitarie che ne svolgono le funzioni.

Tabella 165 – Assegnazioni provvisorie e saldo mobilità per l'anno 2018 al 14 maggio 2018

	ASSEGNAZIONE LORDA	SALDO MOBILITA' INTRAREGIONALE	SALDO MOBILITA' EXTRAREGIONALE	ASSEGNAZIONE NETTA
ATS	2.750.831.971,53	-454.844.998,06	-87.091.362,20	2.208.895.611,27
AO BROTZU	99.704.463,77	197.538.215,08	1.944.118,18	299.186.797,03

¹⁸⁷ Capitolo dedicato ai "Conguagli di quote del Fondo sanitario nazionale relative ad anni decorsi (legge 23 dicembre 1978, n. 833) Rif. Capp. Spesa SC05.0006; SC05.0012; SC05.5029".

¹⁸⁸ Capitolo imputato alle "Somme da riversare allo Stato quale rimborso per la mobilità interregionale sanitaria (art. 836, comma 1, della legge 27 dicembre 2006, n. 296)".

¹⁸⁹ Contenuta nella proposta di delibera CIPE di riparto, tra Regioni e Province Autonome, delle risorse finanziarie di parte corrente per il servizio sanitario nazionale per il 2018.

¹⁹⁰ L'azienda è destinataria, oltre a tale somma, di ulteriori previsti e specifici finanziamenti vincolati.

	ASSEGNAZIONE LORDA	SALDO MOBILITA' INTRARREGIONALE	SALDO MOBILITA' EXTRARREGIONALE	ASSEGNAZIONE NETTA
AOU SASSARI	111.270.512,38	155.419.802,94	2.105.901,85	268.796.217,17
AOU CAGLIARI	45.098.052,32	101.886.980,04	833.703,14	147.818.735,50
TOTALE	3.006.905.000,00	0,00	-82.207.639,03	2.924.697.360,97

Fonte: D.G.R. n. 24/11 del 14 maggio 2018.

In seguito all'avvio di parte delle attività dell'AREUS, la Giunta regionale, con D.G.R. n. 36/20 del 17 luglio 2018, ha provveduto alla ridefinizione delle assegnazioni provvisorie precedentemente effettuate, in particolare rimodulando la quota assegnata ad ATS.

La rimodulazione tiene conto, da un lato, della ridefinizione, in base alla spesa storica, del finanziamento da erogare ad AREUS, che da 67 milioni di euro passa a 62.686.000,00 euro, dall'altro dalla circostanza per cui il finanziamento viene erogato ad AREUS solo per la porzione di anno per la quale l'attività è stata dalla stessa effettivamente gestita mentre la restante quota viene mantenuta dall'ATS, che gestisce provvisoriamente i processi per conto di AREUS.

Conseguentemente, 51.106.000,00 euro, corrispondenti alla stima delle spese sostenute da ATS per le attività gestite per conto di AREUS nonché per i rimborsi delle attività rese da ATS in regime di committenza e per le altre spese dalla stessa sostenute, sebbene assegnati ad AREUS in termini di ricavo, nel 2018 continuano ad essere erogati ad ATS che di fatto ne sostiene i costi. La restante parte, invece, pari a 11.580.000,00 euro, viene ripartita in quote mensili e erogata a AREUS a partire dal mese di agosto.

Di seguito la tabella riepilogativa della rimodulazione nell'assegnazione provvisoria delle risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente per l'esercizio 2018.

Tabella 166 – Rimodulazione al 17 luglio 2018 delle assegnazioni provvisorie per l'anno 2018

	ASSEGNAZIONE LORDA	SALDO MOBILITA' INTRARREGIONALE	SALDO MOBILITA' EXTRARREGIONALE	ASSEGNAZIONE NETTA
ATS	2.688.145.971,53	-454.844.998,06	-87.091.362,20	2.146.209.611,27
AREUS	62.686.000,00	0,00	0,00	62.686.000,00
AO BROTZU	99.704.463,77	197.538.215,08	1.944.118,18	299.186.797,03
AOU SASSARI	111.270.512,38	155.419.802,94	2.105.901,85	268.796.217,17
AOU CAGLIARI	45.098.052,32	101.886.980,04	833.703,14	147.818.735,50
TOTALE	3.006.905.000,00	0,00	-82.207.639,03	2.924.697.360,97

Fonte: D.G.R. n. 36/20 del 17 luglio 2018

Con D.G.R. n. 54/22 del 6 novembre 2018 (approvazione preliminare) e D.G.R. n. 59/2 del 4 dicembre 2018 (approvazione definitiva) sono stati definiti i criteri per la ripartizione delle risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, valevoli per gli esercizi 2018-2020.

Più precisamente, richiamato l'art. 26, commi 2¹⁹¹ e 3¹⁹², della L.R. 10/2006, si stabilisce che i criteri per il riparto del fondo sanitario regionale per il triennio 2018-2020 devono essere coerenti con il reale fabbisogno di ciascuna Azienda, determinato sia in relazione alle funzioni di committenza dell'ATS e al ruolo rivestito dai presidi a gestione diretta, che alla capacità produttiva delle Aziende Ospedaliere e Ospedaliero Universitarie.

Il 1° agosto 2018 la Conferenza Stato-Regioni esprimeva l'intesa n. 148 sulla proposta del Ministero della Salute di deliberazione CIPE¹⁹³, concernente il riparto tra le Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano delle disponibilità finanziarie di parte corrente per il Servizio sanitario nazionale nell'anno 2018, e determinava in 2.885.211.486 euro il fabbisogno della Regione Sardegna, comprensivo delle quote finalizzate e al netto delle entrate dirette 45.917.138 euro, del saldo negativo della mobilità interregionale (82.270.859 euro) e internazionale (2.666.519 euro), come ribadito nella D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019.

Di conseguenza, poiché lo stanziamento previsto nel capitolo SC05.0001 del bilancio regionale 2018 per il finanziamento indistinto della spesa sanitaria corrente per l'esercizio 2018, al netto del valore delle entrate proprie delle aziende sanitarie e del saldo negativo della mobilità interregionale, passava da 2.924.697.360,97 euro a 2.920.998.454,41 euro, si determinava un finanziamento aggiuntivo regionale pari a 35.786.968,41 euro¹⁹⁴.

¹⁹¹ L'art. 26, comma 2, L.R. 10/2006, dispone che "Nella definizione dei criteri per il finanziamento delle ASL si tiene conto dei seguenti fattori: a) popolazione residente, sulla base delle caratteristiche demografiche e territoriali rilevanti ai fini dei bisogni di assistenza; b) fabbisogni e costi standard, come definiti a livello nazionale, con le eventuali specificazioni idonee a tenere conto delle peculiarità regionali; c) variabili di contesto, con particolare riferimento alle caratteristiche infrastrutturali del territorio, alla variabilità demografica stagionale, ai fenomeni di spopolamento, all'articolazione delle prestazioni erogate tra quelle a produzione diretta aziendale e quelle acquistate da terzi soggetti erogatori, pubblici e privati; d) obiettivi assistenziali e funzioni assegnate alle ASL dalla programmazione regionale".

¹⁹² L'art. 26, comma 2, L.R. 10/2006, dispone che "Il finanziamento delle aziende ospedaliere e ospedaliero-universitarie, ai sensi dell'articolo 8-sexies del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502 (Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell'articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, n. 421), e successive modifiche e integrazioni, è così determinato: a) remunerazione delle funzioni assistenziali assegnate dalla programmazione regionale, in base al costo standard di produzione, e in rapporto a specifici obiettivi assistenziali e volumi di attività; b) remunerazione tariffaria delle attività svolte in base ai livelli quali/quantitativi definiti nell'ambito degli obiettivi assegnati dalla Giunta regionale; c) finanziamento integrativo eventualmente necessario per coprire costi derivanti da condizioni strutturali e da diseconomie di scala superabili solo con interventi regionali".

¹⁹³ Approvata con delibera CIPE n. 72 del 28 novembre 2018.

¹⁹⁴ Pari alla differenza tra lo stanziamento regionale di 2.920.998.454,41 euro e il fabbisogno della Regione Sardegna, così come determinato nella citata intesa del 1° agosto 2018, in complessivi 2.885.211,486 euro.

Tenendo conto di tali dati finanziari e dei nuovi criteri, con la D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019 si procede all'assegnazione definitiva delle risorse destinate al finanziamento indistinto della spesa sanitaria di parte corrente, determinata nella misura complessiva di 3.005.935.832,44 euro, a carico degli stanziamenti del bilancio regionale 2018, come appresso rappresentati:

Tabella 167 – Stanziamenti per la spesa sanitaria bilancio 2018

CAPITOLO	STANZIAMENTO
Missione 13 Programma 1 SC05.0001 cdr 00.12.01.02	2.920.998.454,41
Missione 13 Programma 1 SC05.0002 cdr 00.12.01.01	82.270.859,03
Missione 13 Programma 1 SC05.6071 cdr 00.12.01.01	2.666.519,00
TOTALE	3.005.935.832,44

Fonte: D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019

Considerato che la Regione autonoma della Sardegna non beneficia delle assegnazioni del Fondo per il concorso al rimborso per l'acquisto dei medicinali innovativi e del Fondo per il concorso al rimborso per l'acquisto dei medicinali oncologici innovativi¹⁹⁵, con la citata delibera si destina una quota parte delle risorse aggiuntive, come sopra individuate, al fabbisogno sanitario *standard* del 2018 per 27.450.609,84 euro, al fondo per l'esclusività del rapporto del personale dirigente del ruolo sanitario¹⁹⁶ per 403.526 euro e all'assistenza agli stranieri presenti sul territorio nazionale non in regola con le norme relative all'ingresso¹⁹⁷ per 3.147.754,03 euro.

La differenza residua delle risorse integrative presenti sul capitolo SC05.001, pari a 4.785.078,69 euro, è destinata a *“contributi da Regione o Prov. Aut. (extra fondo) - Risorse aggiuntive da bilancio regionale a titolo di copertura LEA”* (voce CE AA0080), come rilevato dal Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti regionali della Regione Sardegna nella riunione del 17 luglio 2019.

¹⁹⁵ Di cui ai commi 400 e 401 dell'art. 1, L. 232/2016.

¹⁹⁶ Di cui alla L. 488/1999 (determinato sulla base dei criteri stabiliti nell'intesa n. 210 del 22 novembre 2018 della Conferenza Stato-Regioni sulla proposta di deliberazione CIPE concernente la ripartizione delle suddette somme vincolate).

¹⁹⁷ Di cui all'art. 35 del D.Lgs. 286/1998, per la quota vincolata a valere sul FSN.

Le risorse attribuite definitivamente alle Aziende sanitarie per il finanziamento indistinto della spesa di parte corrente per il 2018, per complessivi 3.005.935.832,44 euro, vengono, pertanto, ripartite come specificato nelle tabelle che seguono:

Tabella 168 - Assegnazioni lorde definitive 2018

	ASSEGNAZIONE LORDA
ATS	2.706.012.945,22
AREUS	52.187.000,00
AO BROTZU	95.994.642,83
AOU SASSARI	101.119.203,25
AOU CAGLIARI	50.622.041,14
TOTALE	3.005.935.832,44

Fonte: D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019

Le risorse di cui dispongono le Aziende Ospedaliere per il 2018, oltre alle assegnazioni regionali, sono integrate dai ricavi da prestazioni, come precisato nella tabella 3 allegata alla D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019 e sotto riepilogati.

Tabella 169 - Risorse finanziarie Aziende Ospedaliere 2018

	AO BROTZU	AOU SASSARI	AOU CAGLIARI	TOTALE
RICAVI DA PRESTAZIONI	203.865.127,81	166.353.715,33	99.279.754,96	469.498.598,10

Fonte: D.G.R. n. 9/33 del 22 febbraio 2019

La Regione, in fase di regolazione della mobilità interregionale al Ministero della Economia e delle Finanze e dei rapporti di mobilità intraregionale, provvede ad effettuare le opportune compensazioni in sede di erogazione delle quote mensili.

Dall'analisi del rendiconto 2018, parte spesa, si rileva che il **cap. SC05.0001, relativo al finanziamento indistinto della spesa sanitaria corrente**, ha subito una variazione in diminuzione per 20.906.545,59 euro, passando da 2.941.905.000,00 euro di previsione iniziale a **2.920.998.454,41 euro di previsione definitiva, somme interamente impegnate e liquidate in competenza.**

Il capitolo SC05.5002, relativo alla mobilità extraregionale, al contrario, è passato da una previsione iniziale di 65 milioni di euro a 82.270.859,03 euro; con un incremento di 20.270.859,00 euro, interamente impegnati e liquidati nell'anno.

Anche il capitolo SC05.6071, relativo alla mobilità internazionale, è passato da uno stanziamento iniziale pari a zero a 2.666.519,00 euro, interamente impegnato e liquidato nel corso dell'esercizio.

Il Fondo sanitario regionale (capitolo SC05.0001), dunque, per l'anno 2018, risultava superiore allo *standard* fissato dal CIPE di 20.906.545,59 euro, e, pertanto, a seguito della variazione in diminuzione apportata al capitolo citato, come si legge nella Relazione sulla gestione 2018, le medesime risorse venivano destinate dalla Regione alle seguenti finalità:

- 2.666.519 euro sono stati trasferiti al capitolo SC05.6071, quali somme da riversare allo Stato a titolo di rimborso per la mobilità internazionale sanitaria;
- 17.207.639,03 euro e 63.220 euro sono stati trasferiti al capitolo SC05.5002 per far fronte ai maggiori oneri quantificati in sede di Conferenza Stato Regioni per il pagamento al Ministero dell'Economia e delle Finanze della mobilità passiva *extra* Regione;
- 864.167,56 euro sono stati trasferiti al capitolo SC05.0163 per l'acquisto, l'approvvigionamento, il trasporto e la distribuzione alle Aziende Sanitarie della Sardegna di sangue ed emoderivati;
- 105.000 euro sono stati trasferiti al capitolo SC08.7430 per la costituzione, in capo all'AO Brotzu, di una struttura stabile di supporto al RUP¹⁹⁸.

9.2.2 Il riequilibrio dei bilanci di esercizio 2018

Con riguardo alla copertura degli squilibri dei bilanci del servizio sanitario, nel corso dell'esercizio 2018 la Regione Sardegna, con la D.G.R. n. 18/9 del 12 aprile 2018, ha provveduto alla ripartizione delle risorse stanziato sul capitolo SC08.7146 (*"Spesa per la copertura dello squilibrio dei bilanci delle Aziende del Servizio Sanitario regionale (art. 1, comma 1, L.R. 27 settembre 2017, n. 22")*) del bilancio 2018-2020 a titolo di primo acconto per la copertura dello squilibrio

¹⁹⁸ Ai sensi dell'art. 31, comma 9, D.Lgs. 50/2016, come disposto dalla D.G.R. n. 30/14 del 12 giugno 2018.

dei bilanci delle Aziende del Servizio sanitario regionale per l'anno 2018, per 60.240.700,00 euro, pari al 50% delle somme allora presenti nel medesimo capitolo.

Tale previsione di bilancio, a seguito della riduzione di 2.030.000 euro disposta con la L.R. 6/2018¹⁹⁹, risultava, infatti, pari a 120.481.400 euro, come specificato nella medesima D.G.R. n. 18/9 del 12 aprile 2018.

La ripartizione delle risorse in esame è determinata sulla base dell'incidenza di ciascuna perdita dei bilanci previsionali 2018 delle Aziende sul disavanzo presunto dello stesso anno, come da tabella che segue:

Tabella 170 – Acconto sul riequilibrio 2018

	Perdita presunta 2018	Incidenza %	Anticipazione 50% Capitolo SC 08.7146
AOU CA	-16.231.385	6	3.858.158
AOU SS	-44.966.000	18	10.688.302
AO BROTZU	-30.295.000	12	7.201.043
ATS	-161.942.000	64	38.493.196
Totale disavanzo Presunto 2018	-253.434.385	100	60.240.700

Fonte: D.G.R. n. 18/9 del 12 aprile 2018

Successivamente, con la delibera D.G.R. n. 46/11 del 18 settembre 2018, la Regione ha provveduto ad erogare, a titolo di secondo acconto sul ripiano delle perdite presunte 2018, la somma di 44.079.701 euro, a valere sul già citato capitolo SC08.7146, sempre sulla base dell'incidenza di ciascuna perdita degli ultimi bilanci previsionali 2018 conferiti sul sistema NSIS sul disavanzo presunto dello stesso anno.

Un terzo acconto per la copertura dello squilibrio dei bilanci delle Aziende del Servizio sanitario regionale relativo al 2018 è stato disposto con la D.G.R. n. 55/15 del 13 novembre 2018, per 101.939.000 euro, ai sensi dell'art. 4, comma 1, della L.R. 40/2018, che ha autorizzato la relativa spesa con copertura prevista al medesimo capitolo SC08.7416, con ripartizione sulla base del valore delle perdite presunte risultanti dai bilanci economici previsionali 2018 conferiti nel sistema NSIS.

¹⁹⁹ L'art. 1, comma 3, di tale legge regionale ha disposto un incremento del capitolo SC05.6002 per euro 2.030.000 del finanziamento degli accordi integrativi regionali per la medicina generale, per la pediatria di libera scelta e per l'emergenza sanitaria territoriale, al fine di assicurare i servizi di emergenza sanitaria territoriale nel territorio regionale, nei termini previsti dagli accordi integrativi, a fronte del quale, all'art. 2, si dispone il decremento del suddetto capitolo SC08.7146.

Di seguito il riepilogo degli anzidetti acconti:

Tabella 171 – Copertura disavanzo sanità 2018 - capitolo SC08.7146

	I ANTICIPO (D.G.R. 18/9 DEL 12.04.2018)	II ANTICIPO (D.G.R. 46/11 DEL 18.09.2018)	III ANTICIPO (D.G.R. 55/15 DEL 13.11.2018)	TOTALE ANTICIPI
TOTALE	60.240.699	44.079.701	101.939.000	206.259.400

Fonte: elaborazione Corte dei conti su D.G.R. n. 55/15 del 13 novembre 2018

Dall'analisi del conto del bilancio 2018, parte spesa, si evince che il citato capitolo SC08.7146 presentava uno stanziamento iniziale pari a 122.511.400 euro, incrementato fino a 206.259.400 euro, interamente impegnato e pagato nel corso dello stesso esercizio.

La tabella di seguito riportata evidenzia la stima del disavanzo presunto 2018, calcolata sulla perdita presunta in base alle indicazioni contenute nelle varie deliberazioni di Giunta regionale approvate al riguardo²⁰⁰.

Tabella 172 – Stima copertura disavanzo 2018

	D.G.R. n. 18/9 del 12/04/2018		D.G.R. n. 46/11 del 18/09/2018		D.G.R. n. 55/15 del 13/11/2018	
	Perdita presunta	I° Acconto	Perdita presunta	II° acconto	Perdita presunta	III acconto
ATS	161.942.000	38.493.196	70.844.000	30.822.293	71.467.000	71.467.000
AO BROTZU	30.295.000	7.201.043	19.510.000	8.488.151	19.510.000	19.510.000
AOU SASSARI	44.966.000	10.688.302	10.180.000	4.429.031	10.180.000	10.180.000
AOU CAGLIARI	16.231.385	3.858.158	782.000	340.226	782.000	782.000
AREUS	-	-	-	-	-	-
TOTALE	253.434.385	60.240.699	101.316.000	44.079.701	101.939.000	101.939.000

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati della Regione (deliberazione della Sezione n. 76/PRSS/SRCSAR)

Il verbale del **Tavolo tecnico del 17 luglio 2019** rilevava che, a consuntivo 2018, la Regione Sardegna registra un **risultato di gestione negativo**, al netto della voce AA0080 (risorse aggiuntive da bilancio regionale a titolo di copertura LEA), di **206,581 milioni di euro con una copertura da bilancio regionale di 197,045 milioni di euro**, di cui 192,259 milioni di euro al capitolo SC08.7146/2018 e 4,786 milioni di euro al capitolo SC05.5047/2018.

²⁰⁰ Analoga tabella (al n. 14) è riportata nella Relazione di verifica del bilancio d'esercizio 2017 e nella deliberazione della Sezione n. 76/PRSS/SRCSAR.

Sulla base di tale analisi risulta, pertanto, un **disavanzo non coperto per 9,536 milioni di euro**. Dai dati a disposizione della Sezione, il capitolo SC08.7146/2018 reca una previsione finale di 206.259.400 euro, mentre il capitolo SC05.5047/2018 reca una previsione finale pari a zero, con incongruenza dei valori sopra riportati.

La Regione, in sede istruttoria, con nota del 18 novembre 2019, ha confermato che, a luglio 2019, il risultato di esercizio negativo (dato NSIS 2018), analogamente a quanto rilevato dal Tavolo tecnico interistituzionale del 17 luglio 2019, risultava pari a euro 206,581 milioni; si rileva, inoltre, che il cap. S05.5047 non risulta riferibile alla copertura degli squilibri gestionali. L'Amministrazione ha ulteriormente illustrato che, a seguito delle erogazioni in acconto, pari, complessivamente, a euro 206.259.400, la **scopertura si è ridotta a euro 321.600,00**, la cui provvista finanziaria dovrebbe essere predisposta, secondo quanto riferito, in sede di variazione del bilancio 2019, tutt'ora in corso di approvazione.

La Regione, con nota n. 23410 del 27 novembre 2019, ha ulteriormente chiarito che, per quanto concerne l'equilibrio di bilancio sanitario 2018, nel suddetto verbale del MEF è ravvisabile un refuso in quanto le coperture sono garantite per 192.259.400 euro dagli impegni gravanti sul menzionato, apposito, capitolo di spesa SC08.7146, relativo alla copertura dello squilibrio dei bilanci delle aziende del S.S.R., e per 4.785.078,69 euro dagli impegni insistenti sul capitolo SC05.0001, relativo al finanziamento indistinto della spesa sanitaria corrente, e non sul capitolo SC05.5047, dedicato alla spese AREUS, erroneamente citato nel verbale.

L'Amministrazione regionale, con la medesima nota, illustra come sul capitolo SC08.7146 sono stati stanziati 206.259.400 euro di cui 192.259.400 euro, come detto, sono stati destinati al riequilibrio e contabilizzati dalle aziende sanitarie sulla suddetta voce AA0080, mentre la differenza, pari a 14.000.000 euro, è stata oggetto delle deliberazioni di riparto; si aggiunge che, posto che nell'esercizio 2018 lo stanziamento del capitolo di spesa SC05.0001 superava di 35.786.968,44 euro lo *standard* nazionale 2018 (v. *supra*), si è data indicazione di contabilizzare l'eccedenza nelle voci di ricavo AA0070 (31.001.889,75 euro) e nelle voci di ricavo AA0080 (per 4.785.078,69 euro).

La Regione, inoltre, fa presente che le modalità di contabilizzazione sopra riportate sono state rappresentate al MEF con le relazioni di riscontro al monitoraggio dei conti della sanità esposti

nel modello CE relativo al IV trimestre 2018 e nei modelli SP e CE consuntivo 2018 e non hanno formato oggetto di rilievo.

In merito al ripiano del maggiore disavanzo 2018, con nota del 28 novembre 2019, la Regione comunica di aver previsto la relativa copertura, per complessivi 8.649.145,00 euro, al capitolo di nuova istituzione SC05.6227 nella Missione 13 – Programma 4 del bilancio 2019, con la D.G.R. n. 45/26 del 14 novembre 2019, avente ad oggetto “*Disegno di legge concernente quarta variazione al bilancio 2019/2021 e disposizioni varie*”.

Dall’analisi degli allegati alla D.G.R. citata e, in particolare, dell’All. 1, parte b), contenente il prospetto delle variazioni alle spese per titoli, missioni e programmi, si apprende che alla Missione 13, Programma 4, è prevista una variazione in diminuzione della relativa previsione per 76.652.985,09 euro, che, come specificato dal servizio competente, deriva da una:

- variazione in diminuzione del cap. SC05.0010 di 5.302.130,09 euro (dichiarata eccedenza dai dati NSIS);
- variazione in diminuzione del cap. SC08.7519 di 80.000.000,00 euro (dichiarata eccedenza dai dati NSIS);
- variazione in aumento del cap. SC05.6227 di 8.649.145,00 euro (maggior disavanzo 2018).

In data 29 novembre 2019, il disegno di legge di cui alla citata delibera giunta è stato approvato.

9.2.3 La copertura dei disavanzi pregressi

Occorre ricordare che, a seguito dei rilievi del MEF concernenti la L.R. 16/2018 di approvazione del rendiconto 2016, è stato disposto l’accantonamento, in sede di rendiconto 2017, di una quota del risultato di amministrazione corrispondente all’entità delle **perdite del S.S.R. non ancora ripianate al 31.12.2017, pari a complessivi euro 680.712.119,30.**

Tale disavanzo risulta così scomposto:

- per 265.920.000 euro, dagli ammortamenti non sterilizzati effettuati *ante* 2012 dalle aziende sanitarie locali;
- per 414.792.119,30 euro, dalle perdite presunte del S.S.R. delle annualità 2016 e 2017, rispettivamente per 297.625.119,30 euro e per 117.167.000 euro.

Il Consiglio regionale, con la più volte menzionata legge n. 40 del 5 novembre 2018, ha previsto le modalità di copertura di tale disavanzo pregresso, come indicato nell'art. 2²⁰¹.

Il **disavanzo dell'esercizio 2016** è stato oggetto di un primo ripiano in acconto per 12.397.426,46 euro da parte della D.G.R. n. 55/9 del 13 dicembre 2017. Successivamente, con la D.G.R. n. 6/8 del 6 febbraio 2018, è stato rilevato un disavanzo presunto pari a 311.563.000,00 euro dai CE presenti sul sistema NSIS del Ministero della Salute. Pertanto, il disavanzo ancora da ripianare è risultato pari a 299.165.573,54 euro al netto dell'acconto già assegnato. Tale disavanzo è stato finanziato con le previsioni di cui alla Missione 13, Programma 4, capitolo SC05.0010, per 117.418.600 euro nell'anno 2018 e per 181.746.974 euro nell'anno 2019 con la citata D.G.R. 6/8 del 6 febbraio 2018²⁰².

A seguito dell'approvazione dei bilanci di esercizio 2016 delle Aziende sanitarie territoriali incorporate dall'ATS e dell'AO Brotzu e AOU Cagliari²⁰³, con D.G.R. 55/14 del 13 novembre 2018 vengono rideterminate le perdite pregresse 2016 in complessivi 310.028.133,00 euro che, al netto dell'acconto di 12.397.426,46 euro assegnati a titolo di ripiano con D.G.R. 55/9 del 13 dicembre 2017 e dei 5.588,00 euro anticipati alla ASL 6 di Sanluri con la medesima delibera, si rideterminano in **297.625.118,54 euro**. Tale valore era provvisorio, in quanto le perdite 2016 complessive dell'AOU Sassari, pari a 32.524.572,00 euro (di cui ancora da ripianare 31.365.440,60 euro), erano, a tale data, presunte.

Pertanto, la Regione, con la citata D.G.R. n. 55/14 del 13 novembre 2018, assegna ad ATS, Brotzu e AOU di Cagliari un ulteriore acconto a copertura delle perdite 2016 per complessivi 65.061.000,00 euro, determinando una perdita 2016 ancora da ripianare per 212.442.531,00 euro, al netto delle perdite presunte 2016 dell'AOU Sassari.

A seguito dell'approvazione dei bilanci di esercizio 2015 e 2016 dell'AOU Sassari, avvenuta con D.G.R. 64/20 del 28 dicembre 2018²⁰⁴, **le perdite complessive 2016 vengono rideterminate in 300.163.209 euro**, come rilevato nell'allegato alla D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019.

²⁰¹ Si precisa che con la D.G.R. n. 55/9 del 2017 del 13 dicembre 2017 si prevede che la maggiore assegnazione a titolo di ripiano della perdita di esercizio 2015 della ex ASL 6 di Sanluri di 5.588,00 euro, effettuata con la D.G.R. 65/37 del 6 dicembre 2016, è da imputarsi quale acconto per il ripiano delle perdite del 2016.

²⁰² Con la successiva D.G.R. n. 55/14 del 13 novembre 2018 viene annullata la disposizione relativa al ripiano della perdita 2016 a carico dell'esercizio 2019 di cui alla D.G.R. 6/8 del 6 febbraio 2018.

²⁰³ Di cui, rispettivamente, alle D.G.R. 33/6 e 33/7 del 26 giugno 2018.

²⁰⁴ Il disavanzo 2016 dell'AOU Sassari risulta essere pari a 22.659.648,00 euro.

Pertanto, le perdite 2016 da ripianare al 28 dicembre 2018, al netto degli acconti corrisposti con D.G.R. 55/9 del 13 dicembre 2017, D.G.R. 6/8 del 6 febbraio 2018 e 55/14 del 13 novembre 2018, sono pari a 105.280.594,54 euro.

Tabella 173 - Perdite 2016 al 28 dicembre 2018

	PERDITE 2016	ACCONTO D.G.R. 55/9 del 13/12/2017	ACCONTO D.G.R. 55/9 del 13/12/2017	ACCONTO D.G.R. 6/8 del 06/02/2018	ACCONTO D.G.R. 55/14 del 13/11/2018	PERDITE 2016 DA RIPIANARE AL 28/12/2018
ATS	249.218.988,00	10.034.979,59*	5.588,00	94.359.866,40	58.429.652,27	86.394.489,74
AO BROTZU	17.778.350,00	772.809,39	0,00	6.709.125,46	4.168.153,74	6.128.261,41
AOU SASSARI	22.659.648,00	1.159.131,35	0,00	12.374.477,32	0,00	9.126.039,33
AOU CAGLIARI	10.506.223,00	430.506,13	0,00	3.975.130,82	2.463.194,97	3.637.391,08
TOTALE	300.163.209,00	12.397.426,46	5.588,00	117.418.600,00	65.061.000,00*	105.280.594,54

Fonte: D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019

* l'importo è arrotondato per difetto.

La copertura di questo disavanzo è stata prevista per 80.000.000,00 al capitolo SC08.7519 del bilancio regionale 2019, mentre la restante quota da ripianare, pari a 25.280.595,56 euro, grava sulla Missione 13, Programma 4, SC05.0010, cdr 00.12.01.02 del bilancio regionale 2019, come indicato nella D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019, salvo successivo eventuale conguaglio a seguito dell'approvazione di tutti i bilanci di esercizio 2017 e 2018 delle Aziende.

Il disavanzo dell'esercizio 2017, presunto in 117.167.000,00 euro al 31/12/2017, trova parziale copertura nella citata D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019, in cui sono state previste risorse per 85.027.828,00 euro sul capitolo SC05.0010 del bilancio regionale 2019, con una quota ancora da ripianare per 32.139.172,00 euro.

Successivamente, con D.G.R. n. 8/37 del 19 febbraio 2019 e n. 21/26 del 4 giugno 2019, sono stati approvati i bilanci di esercizio 2017 dell'ATS, AO Brotzu, AOU Cagliari e AOU Sassari, da cui risulta che le Aziende presentano un risultato di esercizio negativo per complessivi 85.027.710,00 euro, **con una minore perdita accertata al 31/12/2018 di 32.139.290,00 euro.**

Gli ammortamenti non sterilizzati al 31/12/2012 hanno determinato perdite portate a nuovo all'1/01/2018, per 265.920.000 euro²⁰⁵.

Tali perdite sono state ripianate a carico del bilancio regionale 2018 con D.G.R. n. 55/14 del 13 novembre 2018, in base ad un piano di rientro di 25 annui con rate costanti di euro 10.636.800 annuali a decorrere dal 2018, come previsto dalla L.R. 40/2018, a valere sul capitolo di spesa SC05.0010.

Si ricorda che, con l'art. 3, comma 5 della L.R. 48/2018, è stata abrogata la lett. a) del comma 1, dell'art. 2, L.R. 40/2018, "con effetti a decorrere dal 2019", in conseguenza del mancato accordo di rateizzazione con lo Stato; pertanto, nell'esercizio 2019, la Regione deve provvedere al totale ripiano delle perdite derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti, così come risultanti dai bilanci di esercizio 2017.

A tale scopo, all'art. 3, comma 2, della Legge di stabilità regionale 2019 (L.R. 48/2018) una quota di risorse derivante dai minori accantonamenti ritenuti non dovuti dalla Regione, pari a 244.646.400,00 euro (265.920.000 euro al netto di 10.636.800 coperti nel 2018 e di pari importo imputato al 2019), è destinata alla copertura delle perdite del S.S.R. derivanti dagli ammortamenti non sterilizzati di cui all'art. 2, comma 1, della L.R. 40/2018.

Tale modalità di copertura sarà oggetto di verifica, da parte della Sezione, alla luce dell'attuazione del nuovo Accordo Stato-Regione sui reciproci rapporti finanziari del 7 novembre 2019.

Come si evince dalla Relazione sulla gestione 2018, le Aziende del SSR, nel corso del 2017 e del 2018, in accordo e secondo le direttive dell'Assessorato, hanno avviato una **analisi ricognitiva e puntuale dei valori iscritti nel patrimonio netto e antecedenti al 2013** finalizzata a verificare l'effettiva applicazione dei principi di cui al D.Lgs. 118/2011 e della relativa casistica applicativa.

Infatti, con riguardo alla rideterminazione dei risultati d'esercizio, sia dell'anno 2018 che con riferimento alle perdite portate a nuovo, tale procedura è stata completata da parte delle Aziende del SSR in concomitanza con le chiusure contabili propedeutiche all'approvazione del bilancio d'esercizio 2017²⁰⁶.

²⁰⁵ Come già rilevato nella Relazione di parifica al rendiconto Generale della Regione – Es. 2017, paragrafo 12.5.

²⁰⁶ Restano da definire, entro il 2019, alcune partite relative a cespiti acquistati dalle Aziende Ospedaliere per i quali è ancora in corso il collegamento con le relative fonti di finanziamento ai fini della sterilizzazione.

Con particolare riferimento alle perdite pregresse derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti, si fa integrale rinvio all'analisi contenuta nell'intervento 3.2, avente a oggetto la *“Rideterminazione delle poste contabili nel rispetto delle linee guida regionali con particolare riferimento alle perdite pregresse derivanti dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti”* dell'allegato 1 alla citata D.G.R. n. 64/17 del 28 dicembre 2018, contenente il Piano di riorganizzazione e di riqualificazione del servizio sanitario regionale.

Con la D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019, la Regione Sardegna ha evidenziato che tali perdite, risultanti dai CE consuntivi 2017 depositati nel sistema NSIS, ammontano complessivamente a 164.691.102,00 euro (al netto della quota ripianata nel 2018), inferiori, pertanto, rispetto a quelle quantificate nel succitato art. 3, comma 2, L.R. 48/2018.

Con la medesima deliberazione, la Regione prevede la copertura finanziaria complessiva della perdita derivante dalla mancata sterilizzazione degli ammortamenti al capitolo SC05.0010 di cui alla Missione 13, Programma 14, del bilancio 2019, secondo il riepilogo di seguito riportato integralmente:

Tabella 174 – Ripiano perdite a carico del bilancio regionale

PERDITA 2016					
	ATS	AO BROTZU	AOU SS	AOU CA	TOTALE
Perdita 2016 - Fonte dati bilanci di esercizio 2016	249.218.989,00	17.778.350,00	22.659.648,00	10.506.223,00	300.163.210,00
Perdita 2016 ripianata con la D.G.R. n. 55/9 del 13.12.2017	10.034.979,59	772.809,39	1.159.131,35	430.506,131	12.397.426,46
Perdita 2016 ripianata con la D.G.R. n. 55/9 del 13.12.2017	5.588,00	0,00	0,00	0,00	5.588,00
Perdita 2016 ripianata con la D.G.R. n. 6/8 del 06.02.2018	94.359.866,40	6.709.125,46	12.374.477,32	3.975.130,82	117.418.600,00
Perdita 2016 ripianata con la D.G.R. n. 55/14 del 13.11.2018	58.429.652,27	4.168.152,74	0,00	2.463.194,97	65.060.999,98
Totale ripianato	162.830.086,26	11.650.087,59	13.533.608,67	6.868.831,92	194.882.614,44
Saldo complessivo da ripianare	86.388.902,74	6.128.262,41	9.126.039,33	3.637.391,08	105.280.595,56
Copertura a valere sul capitolo SC08.7519	65.644.691,53	4.656.708,01	6.934.641,12	2.763.959,35	80.000.000,00
Differenza ripianata con D.G.R. n. 7/53 del 12.02.2019	20.744.211,21	1.471.554,40	2.191.398,22	873.431,73	25.280.595,56
Perdita per ammortamenti non sterilizzati					
	ATS	AO BROTZU	AOU SS	AOU CA	TOTALE
Perdite portate a nuovo nel bilancio 2017 - Fonte dati bilancio di esercizio 217 modelli NSIS 2017	399.357.991,00	31.316.621,00	33.674.000,00	11.142.500,00	475.491.112,00
Perdita 2016	249.218.989,00	17.778.350,00	22.659.648,00	10.506.223,00	300.163.210,00
Ammortamenti non sterilizzati da ripianare	150.139.002,00	13.538.271,00	11.014.352,00	636.277,00	175.327.902,00
Perdite portate a nuovo per ammortamenti non sterilizzati ripianate con la D.G.R. n. 55/14 del 13.11.2018	9.777.265,47	859.534,53	0,00	0,00	10.639.800,00
Differenza ripianata con D.G.R. n. 7/53 del 12.02.2019	140.361.736,53	12.678.736,47	11.014.352,00	636.277,00	164.691.102,00
Perdita 2017					
	ATS	AO BROTZU	AOU SS	AOU CA	TOTALE
Perdita di esercizio 2017 - Fonte dati bilanci di esercizio 2017 e modelli NSIS 2017 ripianata con D.G.R. n. 7/53 del 12.02.2019	73.724.107,00	8.064.489,00	217.000,00	3.022.232,00	85.027.828,00
Totale da ripianare					
	ATS	AO BROTZU	AOU SS	AOU CA	TOTALE
Totale	234.830.054,74	22.214.779,87	13.422.750,22	4.531.940,73	274.999.525,56

Fonte: D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019

Quanto sopra evidenzia una **riduzione del disavanzo sanitario complessivo**, come rilevato anche nella Relazione sulla gestione, di **oltre 132 milioni di euro**, derivante in parte dalle procedure di **rideterminazione degli ammortamenti non sterilizzati**, in parte dalla **riduzione delle perdite 2017 rispetto a quelle presunte**, a seguito dell'approvazione dei relativi bilanci di esercizio, come riepilogato nella tabella sotto riportata i cui valori sono tratti dalla D.G.R. 21/27 del 4 giugno 2019, di approvazione del bilancio di esercizio 2017 consolidato del S.S.R.:

Tabella 175 – Riduzione perdite S.S.R. 2017

	31.12.2017	D.G.R. n. 7/53 del 12/02/2019 – ripiano 2019	Minore perdita	D.G.R. n. 21/27 del 04.06.2019 – ripiano 2019	Minore perdita
Ammortamenti non sterilizzati	265.920.000,00	164.691.102,00	101.228.897,00	165.449.930,00	100.470.070,00
Perdite 2017	117.167.000,00	85.027.828,00	32.139.172,00	85.027.710,00	32.139.290,00
Totale			133.368.069,00		132.609.360,00

Fonte: D.G.R. n. 21/27 del 4 giugno 2019

Si precisa che nella Relazione sulla gestione 2018, pag. 337, il valore degli ammortamenti non sterilizzati ancora da ripianare viene indicato in 164.691.103,00 euro, così come rilevato anche nella D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019 (con una differenza di 1 euro).

Quanto alle perdite 2017, si evidenzia che l'ammontare ancora da ripianare indicato nella tabella sopra riportata pari a 85.027.710,00 euro, risulta essere quello che emerge dall'approvazione del bilancio consolidato 2017 delle Aziende sanitarie, come rilevato nella D.G.R. n. 21/27 del 2019, mentre nel rendiconto della Regione per l'esercizio 2018 e nella D.G.R. n. 7/53 del 12 febbraio 2019 l'importo è pari a 85.027.828,00 euro, in quanto presunto. Nella Relazione sulla gestione 2018, inoltre, viene indicata una riduzione delle perdite per 132.596.310,76 euro, importo differente da quello ottenuto confrontando i valori contabili contenuti nella stessa relazione (133.368.069,00 euro) e quelli contenuti nella D.G.R. n. 21/27 del 4 giugno 2019 (132.609.360,00 euro).

La Regione, con nota di risposta del 18 novembre 2019, comunica che *“il dato viene costantemente aggiornato nel sistema NSIS (Nuovo sistema informativo sanitario) del Ministero della salute a cura delle aziende sanitarie ed è pertanto possibile che si riscontrino delle differenze fra dato estrapolato in sede di rendiconto, dato caricato a sistema NSIS e deliberazione di monitoraggio e ripiano delle perdite con deliberazioni della giunta regionale”* e che *“Tendenzialmente l'aggiornamento dei dati del sistema NSIS ha registrato una costante diminuzione delle perdite suddette: infatti ad esempio la minore perdita quantificata con la deliberazione del 04.06.2019 di importo pari ad euro 132.609.360,00 è superiore a quella definita in sede di rendiconto pari a 132.596.310,76”*.

L'Amministrazione regionale, sul punto, dichiara di ritenere *“prudenzialmente congruo”* l'accantonamento in sede di rendiconto, pari a euro 354.999.409, calcolato sulla base dei seguenti importi:

- 164.691.103 euro da ammortamenti non sterilizzati, come da D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019;
- 105.280.596 euro per perdite 2016, come da D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019;
- 85.027.710 euro per perdite 2017 aggiornate (rispetto al dato di 85.027.828 euro di cui alla D.G.R. 7/53 del 12 febbraio 2019) nel sistema NSIS.

La Regione conclude osservando che *“L’importo di 132.596.310,76 corrisponde alla differenza fra accantonamento iniziale 2017 pari a 680.712.119,30 e totale fra perdite ripianate di euro 193.116.400 e accantonamento finale come sopra quantificato di 354.999.409”*, come si evince dalla tabella sotto riportata:

Tabella 176 – Accantonamento nel risultato di amministrazione

Risorse accantonate al 01/01/2018	Utilizzo accantonamenti nell’esercizio 2018	Accantonamenti nell’esercizio 2018	Accantonamenti definiti in sede di Preconsuntivo	Accantonamenti definiti in sedi di Preconsuntivo	Risorse accantonate al 31/12/2018
			Rettifiche in diminuzione	Rettifiche in aumento	
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)=(a)-(b)+(c)-(d)+(e)
680.712.119,30	193.116.400,00	0	132.596.310,76	0	354.999.408,54

Fonte: nota RAS del 18 novembre 2019

9.3 I risultati di esercizio delle Aziende sanitarie

In base a quanto disposto dall’art. 29-bis, comma 2, della L.R. 10/2006, a far data dall’11 agosto 2016, i bilanci di esercizio delle Aziende sanitarie e il bilancio di esercizio consolidato del S.S.R. sono approvati dalla Giunta regionale con le modalità e nei termini di cui all’art. 32, comma 7, del D.Lgs. 118/2011²⁰⁷.

In base al comma 4 del citato art. 29-bis, il controllo sui bilanci delle aziende sanitarie è di natura economico-finanziaria e consiste nella valutazione della conformità degli atti alle norme di contabilità mentre il successivo comma 5 del medesimo articolo precisa che detto controllo si estende anche al merito e include la valutazione della coerenza dei bilanci preventivi rispetto

²⁰⁷ In base al quale la Giunta regionale approva i bilanci d’esercizio degli enti entro il termine del 31 maggio dell’anno successivo a quello di riferimento e il bilancio consolidato nel termine del 30 giugno dell’anno successivo a quello di riferimento. Entro sessanta giorni dalla data di approvazione, i bilanci in oggetto sono pubblicati integralmente sul sito Internet della Regione.

agli indirizzi della programmazione regionale e alle direttive della Giunta regionale nella materia oggetto dell'atto.

La normativa vigente prevede che i bilanci di esercizio vengano adottati dal Direttore generale di ciascuna Azienda del S.S.R. entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento (art. 31 del D.Lgs. 118/2011) e approvati dalla Giunta regionale entro il successivo 31 maggio (art. 32, comma 7, del D.Lgs. 118/2011).

L'analisi dei risultati di esercizio è oggetto di specifici controlli da parte della Sezione, che ha recentemente approvato, con deliberazioni nn. 76/PRSS e 77/PRSS, entrambe del 18 ottobre 2019, rispettivamente, le relazioni di verifica del bilancio d'esercizio 2017 e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018 dell'Azienda Ospedaliera Brotzu e dell'ATS Sardegna, al cui esame si rimanda per quanto attiene l'analisi dei dati contabili relativi al bilancio di esercizio 2018.

Con riguardo, invece, alle Aziende Ospedaliere di Cagliari e Sassari, i dati relativi al Bilancio 2018 saranno oggetto anch'essi esaminati nell'ambito delle relazioni verifica del bilancio d'esercizio 2017 e sintetica analisi degli andamenti dell'esercizio 2018 che la Sezione adotterà.

10 DAS (DÉCLARATION D'ASSURANCE ET DE SINCÉRITÉ)

10.1 Premessa e metodologia di indagine

Nel programma dei controlli per l'anno 2019 della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Regione autonoma della Sardegna, approvato con deliberazione n. 10/2019/INPR, è stata prevista l'attività di verifica sulle scritture contabili della Regione, limitata alla spesa, sulla base della metodologia DAS (*Déclaration d'assurance et de sincérité*).

Si ricorda che l'approccio campionario basato su modelli consolidati anche in ambito europeo è stato già sperimentato nei controlli mirati alla verifica della legittimità e della regolarità delle operazioni sottostanti ai conti del bilancio da parte delle Sezioni riunite nel Giudizio di parificazione del rendiconto generale dello Stato, dalla Sezione di controllo per gli affari comunitari ed internazionali, nonché in ambito regionale.

Anche per il 2018, analogamente agli esercizi precedenti, le Sezioni riunite in sede di controllo, in occasione della Programmazione dei controlli e delle analisi della Corte dei conti per il 2019, approvata con la deliberazione n. SSRRCO/22/2018/INPR, hanno ritenuto che *“ Per favorire l'applicazione uniforme delle disposizioni e dei principi dell'armonizzazione contabile, oltre a garantire effettivi recuperi di trasparenza della gestione, occorre estendere tra le sezioni regionali l'ambito operativo di utilizzo delle tecniche di campionamento, ispirate alla metodologia DAS (declaration d'assurance), utili ad una più puntuale valutazione delle modalità di classificazione e imputazione della spesa e, in ultima analisi, dell'affidabilità delle scritture contabili degli enti.”*.

Con nota n. 823 del 20 marzo 2019, le SS.RR. in sede di controllo, in attuazione di detto Programma, nell'ambito del coordinamento dei lavori destinati a integrare le verifiche sull'attendibilità delle scritture contabili effettuate a livello regionale, da svolgere in raccordo con la Sezione delle Autonomie, hanno inviato una nota metodologica nella quale si chiarisce che *“ Obiettivo della sperimentazione è quello di accertare, in specifiche aree di interesse, la regolarità dei procedimenti di spesa sottostanti ai pagamenti delle regioni”* e che *“l'applicazione del metodo campionario per i rendiconti regionali è, in linea generale, analoga a quella operata per lo Stato; in particolare, si è posta l'attenzione sulla spesa avente natura discrezionale, escludendo quindi quella di*

carattere obbligatorio o diretta ad altre amministrazioni pubbliche. Non è stata presa in esame, altresì, la spesa sanitaria in quanto oggetto di specifici controlli”.

L’adozione della metodologia DAS nell’ambito delle attività istruttorie finalizzate al Giudizio di parificazione è stata prospettata dalla Sezione delle Autonomie con la deliberazione n. SEZAUT/9/2013/INPR, recante le *“Prime linee di orientamento per la parifica dei rendiconti delle regioni di cui all’art. 1, comma 5, D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213”*, nella quale si ipotizza che *“Accanto alle attività istruttorie finalizzate al giudizio di parificazione, può essere eventualmente esplorata la possibilità di procedere a stime dell’attendibilità e dell’affidabilità degli aggregati contabili mediante campionamento statistico, basato su modelli consolidati anche in ambito europeo”*. In tale pronuncia si chiarisce che i cc.dd. *“test di convalida”*, effettuati nell’ambito della DAS, mirano *“alla verifica postuma della legittimità e della regolarità delle operazioni sottostanti ai conti del bilancio”* con stime che, a regime, potrebbero essere *“funzionali alle valutazioni svolte dalle Sezioni regionali nella relazione sul rendiconto (art. 41, r.d. n. 1214/1934), sotto il profilo della conformità alle regole giuridiche delle operazioni riassunte nel consuntivo”*, con la precisazione che *“Soltanto in caso di gravi irregolarità tali da incidere sulla rappresentazione veridica dei conti, o di significative discordanze con le leggi di bilancio, le valutazioni di affidabilità potrebbero influire sull’esito del giudizio di parificazione”*.

L’oggetto delle verifiche di cui si riportano gli esiti in tal sede è, pertanto, sia l’affidabilità dei conti sia la legittimità e la regolarità delle operazioni contabili sottostanti, con l’obiettivo di stabilirne la conformità, negli aspetti più rilevanti, alla normativa applicabile e se, nei limiti dei controlli effettuati, i conti rappresentino fedelmente la posizione finanziaria, nonché i risultati delle operazioni e dei flussi di cassa.

L’attività di verifica svolta per l’esercizio 2018 ha trovato presupposto nell’estrazione di un campione statistico, comprendente trenta ordinativi di pagamento, emessi dalla Regione Sardegna nell’anno 2018, secondo il sistema MUS (*Monetary Unit Sampling*), che la Corte dei conti europea utilizza per gli accertamenti nel contesto della DAS.

L’estrazione è avvenuta presso le Sezioni Riunite in sede di controllo in data 13 maggio 2019, con la partecipazione delle Sezioni regionali di controllo interessate al programma e alla presenza dei rappresentanti delle Regioni coinvolte, utilizzando un metodo impostato sulle principali caratteristiche di quello adoperato per le Amministrazioni centrali dello Stato, con alcune semplificazioni.

Il piano di campionamento è stato adottato seguendo criteri prestabiliti, tra i quali:

- le categorie che hanno rappresentato la popolazione obiettivo sono quelle indicate all'allegato 1) al verbale di estrazione, individuate attraverso i codici gestionali SIOPE;
- l'unità statistica è stata rappresentata dal singolo ordinativo di pagamento;
- dalla popolazione obiettivo sono stati esclusi i titoli di pagamento inferiori ai 200 euro;
- i codici SIOPE sono stati selezionati e raccolti in due sottoinsiemi (macrocategorie) di cui il primo comprende le voci "Acquisto di beni e prestazioni di servizi", "Utilizzo di beni terzi" ed "Investimenti fissi", mentre il secondo reca le voci residuali;
- le fasce di importo all'interno delle quali il campione ha operato sono tre (da 200 euro a 14.999 euro, da 15.000 euro a 124.999 euro, oltre i 125.000 euro);
- le fasce di importo sono state distribuite in: nove ordinativi di pagamento nella prima, tredici nella seconda e cinque nella terza. Sono stati aggiunti, inoltre, tre titoli censiti, che corrispondono agli ordinativi di pagamento di importo più elevato (per complessivi 100,5 milioni di euro, pari al 10,5 per cento della spesa obiettivo);
- è stata applicata la regola dell'eliminazione del codice SIOPE, pur sempre all'interno dei codici SIOPE selezionati: una volta estratto un titolo al quale corrisponde un determinato codice SIOPE, le altre spese con il medesimo codice sono eliminate; ciò al fine di sottoporre a verifica la più ampia casistica di spesa presente.

Il campione è stato distribuito per classi di importo e tipologia di spesa.

In ordine alla significatività del campione estratto, è da considerare che il bilancio complessivo della Regione Sardegna ammonta, in termini di pagato, a circa 8,4 miliardi (rilevati al 3 aprile 2019) e la popolazione obiettivo consiste in complessivi 957,6 milioni ed è rappresentativa dell'11,4 per cento circa dell'intero rendiconto, risultando in linea con gli *standard* adottati dalla metodologia DAS. Tale percentuale si eleva all'11,8 per cento al netto delle uscite per conto terzi e partite di giro. Si precisa che tali percentuali sono al lordo della spesa sanitaria che non viene evidenziata come gestione separata.

La procedura ha fornito un campione formato da 27 unità statistiche campionate e 3 unità statistiche censite. Il campione è di 121,8 milioni e rappresenta il 12,7 per cento della popolazione obiettivo.

10.2 Attività istruttoria e procedura del controllo

Previa comunicazione ai Servizi finanziari della Regione²⁰⁸ dell'esito delle procedure di estrazione del campione statistico, è stata formulata all'Amministrazione una richiesta istruttoria volta ad acquisire, per tutti gli ordinativi di pagamento, i relativi atti giustificativi della spesa, con corredo degli eventuali elementi illustrativi del procedimento presupposto all'emissione degli ordinativi medesimi, alla quale è stato dato riscontro con nota n. 18937 del 10 giugno 2019.

L'esame effettuato dalla Sezione ha condotto ad una ricostruzione dell'*iter* procedurale seguito per ciascun ordinativo sulla base delle determinazioni di impegno e liquidazione e degli ulteriori atti relativi alla procedura prodotti dall'Amministrazione regionale.

In merito ai controlli di regolarità amministrativo contabile, nella Relazione annuale del Presidente della Regione per l'anno 2018, si dichiara che i Servizi competenti della Direzione generale dei Servizi finanziari, ai sensi della L.R. 11/2006 (Legge regionale di contabilità), svolgono tale attività in via preventiva *“esclusivamente sugli atti che producono direttamente effetti sul bilancio (provvedimenti contabili)”*, mentre in via successiva, sugli stessi atti, viene svolto un controllo di legalità a campione finalizzato alla *“verifica della rispondenza alle norme del procedimento amministrativo che sottende l'assunzione del provvedimento contabile”*.

Gli esiti dei controlli preventivi di regolarità amministrativo-contabile sono trasmessi al Centro di responsabilità (Cdr) che ha emesso l'atto, mentre le risultanze del controllo successivo di legalità, in caso di verdetto negativo, sono inviate al Cdr emanante, all'Organo tecnico-amministrativo gerarchicamente sovraordinato e al competente Organo di vertice politico, nonché all'ufficio con compiti di vigilanza per gli ulteriori accertamenti e per le eventuali segnalazioni all'organo giurisdizionale di controllo.

10.3 Sintesi e conclusioni

Dalle verifiche svolte, l'affidabilità del sistema contabile adottato dalla Regione può dirsi raggiunta con sufficiente grado di attendibilità.

²⁰⁸ Nota istruttoria protocollo n. 2790 del 15 maggio 2019.

Rimane, tuttavia, la pesante criticità, nell’ambito dei sistemi di controllo regionali, della mancata istituzione del Collegio dei revisori.

Ciò premesso, pur senza inficiare il giudizio positivo che è possibile formulare circa l’affidabilità delle scritture contabili esaminate, emergono alcuni aspetti suscettibili di miglioramento.

In primo luogo, si conferma, anche per l’esercizio considerato (*cfr.* delibera della Sezione n. 11/2019/FRG), che la Regione non adotta, in via generale, in una fase prodromica alla conclusione della procedura di aggiudicazione o comunque della individuazione del soggetto creditore, una procedura di prenotazione d’impegno. A tale proposito, occorre ricordare che il principio applicato della contabilità finanziaria, D.Lgs. 118/2011, All. 4/2, al punto 5.1, prevede che *“Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall’avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili dell’esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa. (...) L’impegno si perfeziona mediante l’atto gestionale, che verifica ed attesta gli elementi anzidetti e la copertura finanziaria, e con il quale si dà atto, altresì, degli effetti di spesa in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato dal bilancio di previsione”*²⁰⁹.

Si ribadisce in proposito quanto già osservato in occasione della precedente *“Verifica di affidabilità delle scritture della Regione Sardegna”* per l’esercizio 2017, di cui alla citata deliberazione n. 11/2019/FRG, circa l’esposizione dell’Amministrazione regionale al rischio di addivenire, in alcuni casi, alla deliberazione di spesa senza che vi sia la necessaria copertura finanziaria e all’emersione di debiti fuori bilancio.

Occorre ricordare che, in occasione della verifica di affidabilità svolta per il 2017, la Direzione per la programmazione e il bilancio²¹⁰ aveva sostanzialmente concordato con quanto rilevato dalla Sezione relativamente al rafforzamento dei presidi relativi alle procedure di spesa, illustrando come le disposizioni della L.R. 11/2016 sono state in gran parte superate dal processo di adeguamento ai principi della contabilità armonizzata, nel cui ambito è prevista la

²⁰⁹ Al riguardo si fa presente che nella nota pubblicata dalla RGS del MEF relativa ai *“Primi adempimenti per l’avvio della riforma contabile prevista dal D.Lgs. 13 giugno 2011, n. 118”* viene espressa la necessità di *“prevedere e disciplinare l’istituto della prenotazione dell’impegno, il cui ruolo è fortemente rivalutato dalla riforma: la prenotazione della spesa è necessaria in tutti i casi in cui si avvia una procedura di spesa, nelle more della formalizzazione delle obbligazioni giuridicamente perfezionate e come possibile strumento per la gestione del fondo pluriennale vincolato”*.

²¹⁰ Nota RAS n. 3344 del 31 gennaio 2019.

riorganizzazione del sistema dei controlli interni con l'istituzione di un organo dedicato per il controllo di regolarità amministrativa e contabile e dell'organo di revisione contabile, pur con la precisazione che trattasi di procedure che sfociano in atti di competenza del Consiglio regionale.

A tale proposito, la Regione non ha fatto pervenire ulteriori aggiornamenti rispetto alla richiesta formulata in sede istruttoria.

Ulteriormente, dall'esame dei singoli ordinativi di pagamento, emerge, analogamente a quanto già rilevato per il 2017 (*cf.* delibera n. 11/2019/FRG), un'estrema eterogeneità strutturale delle determinazioni di spesa analizzate, nonostante quanto dichiarato, sul punto, dalla Direzione Bilancio²¹¹ circa la standardizzazione dei *format* e un più ampio monitoraggio degli aspetti contabili relativi alle procedure in corso, da raggiungere nel 2018 grazie alla progressiva introduzione della determinazione elettronica.

La cennata disomogeneità e la carenza di un modello di atto di impegno e di liquidazione che indichi univocamente gli elementi di rilievo, seppure modulabile alla luce delle specificità del caso concreto, impediscono un agevole accertamento, da parte della Sezione, dell'avvenuta esecuzione degli adempimenti imposti dalla legge (a mero titolo di esempio, la verifica della regolare esecuzione, la verifica di cassa, la verifica degli inadempimenti *etc.*) e comporta che i singoli servizi continuino ad operare autonomamente e in maniera difforme l'uno dall'altro, con la conseguenza che in alcuni casi la documentazione trasmessa è risultata incompleta.

Sul punto, la Regione ha dichiarato²¹² che la *“determina elettronica contabile, garantendo il collegamento del documentale con il sistema contabile SIBAR/SCI esclude la casistica di provvedimenti di impegno regolarmente emessi e firmati senza adeguata copertura finanziaria. Da questo punto di vista la DEC consente un monitoraggio più efficace. Si precisa al riguardo che la Dg dei Servizi finanziari ha recentemente disposto con apposita nota che dal prossimo 1.1.2020 i Servizi di controllo della medesima Dg non accetteranno determinazioni contabili fuori dal canale DEC.”*.

Si ribadisce, ad ogni modo, l'esigenza di una più elevata omogeneità delle determinazioni di spesa e dei provvedimenti allegati, con riserva di ogni successiva valutazione della Sezione anche nell'ambito del controllo in esame.

²¹¹ Nota RAS n. 3344 del 31 gennaio 2019.

²¹² Con comunicazione del 15 novembre 2019.

Un altro aspetto che merita attenzione riguarda la regolarità della procedura amministrativa prodromica all'adozione del provvedimento contabile.

In primo luogo, occorre ribadire (cfr. delibera della Sezione n. 11/2019/FRG) che il ricorso all'affidamento diretto non appare compatibile con i principi della concorrenza e la necessità di effettuare una "prevalutazione" delle condizioni per procedere a trattativa diretta²¹³, ancorché utilizzando la piattaforma MEPA. A tale proposito, si ricorda che anche le Linee guida n. 4, relative alle procedure per l'affidamento dei contratti pubblici di importo inferiore alle soglie di rilevanza comunitaria, indagini di mercato e formazione e gestione degli elenchi di operatori economici dell'ANAC, nel testo vigente nel 2016 e in quello aggiornato con delibera n. 1097 del 20 giugno 2018, prevedono, tra i principi comuni, che *"l'affidamento e l'esecuzione di lavori, servizi e forniture secondo le procedure semplificate di cui all'articolo 36 del Codice dei contratti pubblici, ivi compreso l'affidamento diretto, avvengono nel rispetto dei principi di economicità, efficacia, tempestività, correttezza, libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, pubblicità, rotazione degli inviti e degli affidamenti, di tutela dell'effettiva possibilità di partecipazione delle micro, piccole e medie imprese, nonché dei criteri di sostenibilità energetica e ambientale e del principio di prevenzione e risoluzione dei conflitti di interessi. Il principio di rotazione degli inviti e degli affidamenti si applica alle procedure rientranti nel medesimo settore merceologico, categorie di opere e settore di servizi di quelle precedenti, nelle quali la stazione appaltante opera limitazioni al numero di operatori economici selezionati. I regolamenti interni possono prevedere fasce, suddivise per valore, sulle quali applicare la rotazione degli operatori economici."*

Si è riscontrato, inoltre, anche per l'esercizio considerato (cfr. delibera n. 11/2019/FRG), il ricorso alle proroghe tecniche, giustificate dall'Amministrazione con la necessità di garantire il servizio nelle more della conclusione di successive procedure di gara. Al riguardo, si osserva che la successione di un elevato numero di proroghe e il ricorso alla proroga tecnica possono rappresentare una criticità della gestione; l'ANAC, tra gli altri con il comunicato del 4 novembre 2015 e le successive deliberazioni, ha evidenziato l'anomalia del fenomeno delle c.d. proroghe "tecniche", individuando un *"utilizzo distorto"* delle medesime e sottolineando come la proroga debba considerarsi come un istituto *"assolutamente eccezionale"* cui si può ricorrere

²¹³ Art. 36, comma 2, lett. a) del D.Lgs. 50/2016.

solo per cause che comunque non coinvolgono la responsabilità dell'amministrazione aggiudicatrice.

Sul piano strettamente contabile, dai riscontri effettuati sulla documentazione prodotta, emerge, con casistica ricorrente, che l'impegno di spesa, analogamente al precedente esercizio (cfr. delibera della Sezione n. 11/2019/FRG), è stato assunto in data successiva alla comunicazione con cui è stata richiesta la prestazione alla controparte contrattuale. Al riguardo, si deve ribadire che tale *modus operandi* in linea generale non risulta corretto, in quanto l'impegno deve necessariamente precedere la fase di esecuzione del contratto. Quanto evidenziato assume una maggiore rilevanza se si considera la prassi, non conforme ai principi contabili, di richiedere spesso l'esecuzione della prestazione anteriormente alla registrazione degli impegni di spesa da parte della Ragioneria regionale, al di là delle specifiche ipotesi in cui la richiesta della cd. "esecuzione anticipata" è legittimata dalla norma (art. 32, commi 8 e 13, D.Lgs. 50/2016).

In altri casi si è avuto occasione di rilevare scarsa chiarezza, nella documentazione prodotta, circa il rispetto dei principi di cui al punto 5.2 lett. b, All. 4/2, D.Lgs. 118/2011, in base al quale l'imputazione dell'impegno deve avvenire *"nell'esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l'obbligazione"*, e al successivo punto 5.3.1, per il quale *"Le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa"*.

Ancora, nelle determinazioni di impegno di spesa e di liquidazione esaminate manca, nella quasi totalità dei casi, un esplicito riferimento alla verifica della situazione della cassa.

Inoltre, dagli elementi desumibili dai provvedimenti di liquidazione, non sempre si è riscontrata l'acquisizione di tutti gli elementi necessari per provvedere al pagamento, quale, a titolo di esempio, la verifica della posizione debitoria nei confronti della PA²¹⁴.

²¹⁴ L'art. 2 del D.L. 210/2002 ha introdotto la necessità di richiedere la certificazione relativa alla regolarità contributiva a pena di revoca dell'affidamento alle imprese che risultano affidatarie di un appalto pubblico. Nel corso del tempo l'ambito di

In diversi casi la codifica SIOPE utilizzata non è apparsa congrua rispetto alla tipologia di spesa documentata; si ricorda, inoltre, che l'art. 7, D.Lgs. 118/2011, rubricato *“Modalità di codificazione delle transazioni elementari”*, al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci, pone l'esplicito divieto dell'utilizzo del c.d. criterio della prevalenza (ad esempio, non dovrebbe essere utilizzato un unico codice per pagare spese o introitare somme aventi diversa natura), salvo i casi espressamente consentiti dalla legge; si tratta di una modalità alla quale gli enti debbono attenersi per consentire l'univoca identificazione della natura dell'entrata e della spesa. In tal senso, il decreto MEF del 9 giugno 2016 dispone testualmente (art. 1, comma 7, lettera c) che gli enti *“applicano i codici gestionali rispettando il divieto di adozione del criterio della prevalenza previsto dall'art. 7 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, cui si deroga solo nei casi espressamente previsti dalla legge, ed evitano l'imputazione di entrate e/o spese a codici aventi carattere generico, in presenza di appositi codici dedicati”*.

Infine, in rari casi si sono rilevate degli scostamenti tra gli importi indicati negli atti, di importo irrisorio o a favore dell'Amministrazione, senza che sia stato possibile, negli stessi documenti, rinvenirne le ragioni.

applicazione è stato via via esteso, diventando anche presupposto del pagamento spettate all'appaltatore in virtù dell'attività di esecuzione dell'appalto (art. 30 del D.Lgs. 50/2016). L'art. 48-bis del D.P.R. 602/1973, rubricato *“Disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni”*, dispone che *“1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 2, le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. La presente disposizione non si applica alle aziende o società per le quali sia stato disposto il sequestro o la confisca ai sensi dell'articolo 12-sexies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356, ovvero della legge 31 maggio 1965, n. 575 (262), ovvero che abbiano ottenuto la dilazione del pagamento ai sensi dell'articolo 19 del presente decreto nonché ai risparmiatori di cui all'articolo 1, comma 494, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, che hanno subito un pregiudizio ingiusto da parte di banche e loro controllate aventi sede legale in Italia, poste in liquidazione coatta amministrativa dopo il 16 novembre 2015 e prima del 16 gennaio 2018”*.

INDICE DELLE TABELLE

Tabella 1- Quadro riepilogativo delle entrate 2018 e confronto con anni precedenti.....	58
Tabella 2 - Entrate confronto DEFR - Previsioni di bilancio	59
Tabella 3 - PIL e accantonamenti. Raffronto tra RSS 2015	60
Tabella 4 - Accantonamenti vigenti per la Regione Sardegna (milioni di euro).....	60
Tabella 5 - L.R. 1/2018, rifinanziamenti, rimodulazioni e riduzioni di autorizzazioni di spesa - bilancio di previsione 2018 - 2020*	64
Tabella 6 - Bilancio di previsione 2018 - 2020 - Entrate	70
Tabella 7 - Bilancio di previsione 2018 - 2020 - Spese	70
Tabella 8 - Prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio - Bilancio di previsione 2018/2020	75
Tabella 9 - Prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio (sostituito con L.R. 11/2018) - Bilancio di previsione 2018/2020	77
Tabella 10 - Previsioni iniziali e finali di cassa	79
Tabella 11 - Titolo III delle entrate - variazioni di bilancio maggiormente significative.....	81
Tabella 12 - Entrate - scostamento fra previsioni iniziali e finali - Esercizi 2017 - 2018.....	83
Tabella 13 - Esercizio 2018 - Titolo II - Confronto previsioni iniziali/finali	84
Tabella 14 - Titoli di spesa - scostamento fra previsioni iniziali e finali - Esercizi 2017 - 2018.....	85
Tabella 15 - Previsioni iniziali e finali di spesa per missione	88
Tabella 16 - Entrate per Titoli - Previsioni finali - Confronto Esercizi 2017-2018.....	89
Tabella 17 - Spesa per titoli - Previsioni finali - Confronto Esercizi 2016-2017	90
Tabella 18 - Spesa per missioni - Previsioni finali - Confronto Esercizi 2017-2018.....	91
Tabella 19 - Quadro riepilogativo somme da riscuotere al 31.12.2018.....	98
Tabella 20 - Riparto del contributo di cui all'art. 16, comma 3, del D.L. 95/2012.....	104
Tabella 21 - Riepilogo accantonamenti della Regione autonoma della Sardegna (migliaia di euro).....	105
Tabella 22 - Quadro riepilogativo accantonamenti.....	112
Tabella 23 - Contributi della Regione autonoma della Sardegna alla finanza pubblica (euro)	113
Tabella 24 - Entrate - esercizi 2017/2018 - gestione di competenza	119
Tabella 25 - Entrate per titoli e fonte - competenza 2018	121
Tabella 26 - Accertamenti - entrate correnti - Esercizi 2016-2018	123
Tabella 27 - Accertamenti categorie 1010301 - 1010321	124
Tabella 28 - Titolo IV composizione dotazioni finanziarie per fonte di finanziamento	125
Tabella 29 - Previsioni finali e accertamenti esercizi 2016-2018	126
Tabella 30 - Rapporto tra previsioni e accertamenti per fonte di finanziamento (Titoli 1-6).....	127
Tabella 31 - Entrate di competenza 2018 - Riepilogo accertamenti e riscossioni.....	129
Tabella 32 - Grado di realizzazione delle entrate per fonte di finanziamento.....	129
Tabella 33 - Entrate per titoli e tipologia - Gestione di competenza	130
Tabella 34 - Variazioni Tipologie 1010200-1010300.....	133
Tabella 35 - Incidenza degli accertamenti di parte corrente sulle previsioni iniziali e finali di parte corrente.....	136
Tabella 36 - Incidenza degli incassi correnti sulle previsioni iniziali e finali di parte corrente	137

Tabella 37 - Riepilogo delle spese di competenza per titoli - Esercizi 2017 - 2018	141
Tabella 38 - Spesa per titoli - Capacità di impegno e pagamento	142
Tabella 39 - Spesa per Titoli e fonte - Competenza 2018	145
Tabella 40 - Spesa per missioni - Raffronto stanziamenti finali esercizi 2017 - 2018	152
Tabella 41 - - Spesa per missioni - Raffronto impegni esercizi 2017 - 2018	153
Tabella 42 - Esercizio 2018 - Spesa per missioni - gestione di competenza 2018	154
Tabella 43 - Gestione della competenza - Riepilogo della spesa per Titoli e Macroaggregati	158
Tabella 44 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatore 4.1	160
Tabella 45 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatore 4.4	161
Tabella 46 - Spesa per il personale regionale	161
Tabella 47 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatore 7.1	162
Tabella 48 - Indicatori decreto MEF del 9 dicembre 2015 - Indicatori 7.2 - 7.3 - 7.4	163
Tabella 49 - Gestione dei residui	164
Tabella 50 - Esiti delle operazioni di riaccertamento ordinario al 31/12/2018	166
Tabella 51 - Residui attivi al 31/12/2018	167
Tabella 52 - Gestione residui - Titoli - Anni 2017/2018	168
Tabella 53 - Residui attivi per anno di provenienza	171
Tabella 54 - Residui passivi al 31/12/2018	172
Tabella 55 - Gestione residui passivi - Titoli - Anni 2017/ 2018	174
Tabella 56 - Residui passivi per anno di provenienza	175
Tabella 57 - Residui attivi stralciati	177
Tabella 58 - Confronto stralci esercizi 2017/2018	178
Tabella 59 - Residui passivi stralciati	180
Tabella 60 - Confronto stralci 2017/2018	180
Tabella 61 - Riaccertamento ordinario 2018 - Crediti e debiti reimputati	184
Tabella 62 - Stanziamento Finale del FPV (Allegato G alla D.G.R. n. 19/10 del 23/05/2019)	188
Tabella 63 - Il Fondo pluriennale vincolato al 31/12/2018	189
Tabella 64 - Gestione di cassa - Esercizi 2017 - 2018	190
Tabella 65 - Indicatore di velocità di cassa - Entrate/Uscite	191
Tabella 66 - Verifica di cassa	192
Tabella 67 - Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31/12/2018	193
Tabella 68 - Composizione del risultato di amministrazione al 31/12/2018	194
Tabella 69 - Composizione del disavanzo al 31/12/2018	199
Tabella 70 - Risorse accantonate sul risultato di amministrazione 2018	204
Tabella 71 - Schema riassuntivo dei criteri di svalutazione dei crediti regionali	206
Tabella 72 - Percentuali di svalutazione dei crediti	207
Tabella 73 - Determinazione accantonamento al FCDE	207
Tabella 74 - Riepilogo delle risorse vincolate del risultato di amministrazione	220
Tabella 75 - Quadro generale riassuntivo	222
Tabella 76 - Equilibri di bilancio	224
Tabella 77 - Dettaglio posizioni debitorie	230
Tabella 78 - Composizione del debito regionale	233
Tabella 79 - Prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento	234
Tabella 80 - Periodo 2012-2021 ripartizione quota capitale e quota interessi	236

Tabella 81 - Dimostrazione stock del debito 2016-2020 (dati consuntivo 2018 e manovra 2019/2021).....	237
Tabella 82 - - Le garanzie concesse dall'amministrazione regionale.....	238
Tabella 83 - Le escussioni - esercizio 2018	239
Tabella 84 - Leggi di riconoscimento di debiti fuori bilancio - Esercizio 2018	247
Tabella 85 - Conto economico 2018	254
Tabella 86 - Altri ricavi e proventi: dettaglio	257
Tabella 87 - Sopravvenienze attive e insussistenze: dettaglio.....	263
Tabella 88 - Oneri straordinari: dettaglio	265
Tabella 89 - Stato patrimoniale	267
Tabella 90 - Tipologia di terreni valutati in base al valore agricolo medio	274
Tabella 91 - Movimentazione delle immobilizzazioni materiali.....	276
Tabella 92 - Imprese controllate	280
Tabella 93 - Imprese partecipate	281
Tabella 94 - Altri soggetti	282
Tabella 95 - Movimentazione delle immobilizzazioni finanziarie	284
Tabella 96 - Fondo rischi e oneri per deficit patrimoniale	287
Tabella 97 - Riserva indisponibile per utili d'esercizio (accantonamenti definitivi degli utili del 2017 delle partecipate e utilizzi per perdite 2018).....	290
Tabella 98 - Riserva indisponibile per enti senza valore di liquidazione	293
Tabella 99 - Crediti immobilizzati. Analisi per natura al lordo del fondo svalutazione.....	296
Tabella 100 - Fondo svalutazione crediti immobilizzati. Analisi per natura	296
Tabella 101 - Dettaglio delle rimanenze	297
Tabella 102 - Crediti (lordi) del circolante. Analisi per natura.....	297
Tabella 103 - Fondo svalutazione crediti del circolante. Analisi per natura	298
Tabella 104 - Disponibilità liquide.....	298
Tabella 105 - Movimentazione del conto di tesoreria, dei depositi bancari e postali	299
Tabella 106 - Ratei e risconti attivi	309
Tabella 107 - Patrimonio netto	309
Tabella 108 - Movimentazione del Fondo per rischi ed oneri	312
Tabella 109 - Movimentazione Fondo rischi per copertura perdite aziende sanitarie	314
Tabella 110 - I debiti.....	315
Tabella 111 - Debiti analisi per natura	318
Tabella 112 - Ratei passivi.....	318
Tabella 113 - Risconti passivi	319
Tabella 114 - Conti d'ordine	319
Tabella 115 - Capacità assunzionale triennio 2018-2020	322
Tabella 116 - Riepilogo capacità assunzionale 2018-2020	322
Tabella 117 - Stanziamenti disponibili nel bilancio regionale.....	322
Tabella 118 - Spesa capacità assunzionale per le diverse tipologie	323
Tabella 119- Riepilogo risorse assunzionali	323
Tabella 120 - Riepilogo risorse disponibili in bilancio per il triennio 2018-2020	323
Tabella 121 - Attribuzione delle risorse annuali tra le tipologie.....	324
Tabella 122 - Assunzioni previste.....	324
Tabella 123 - Amministrazioni extra comparto	325
Tabella 124 - Personale Dirigente al 31/12/2017 compreso il C.F.V.A.....	327

Tabella 125 - Personale Dirigente al 31/12/2018 compreso il C.F.V.A.	328
Tabella 126 - Dotazione organica del personale non dirigente della Regione	329
Tabella 127 - Dotazione organica personale non dirigente C.F.V.A.....	329
Tabella 128 - Raffronto personale non dirigente 2017/2018	330
Tabella 129 - Raffronto personale forestale 2017/2018.....	331
Tabella 130 - Personale esterno presso Uffici politici.....	332
Tabella 131 - Spesa per il personale suddivisa per missioni.....	333
Tabella 132 - Riduzione della spesa di personale (comma 557 e ss. dell'art. 1, L. 296/2006) - componenti da includere	339
Tabella 133 - Riduzione della spesa di personale (comma 557 e ss. dell'art. 1, L. 296/2006) - componenti da escludere	341
Tabella 134 - Riepilogo della riduzione della spesa per il personale	345
Tabella 135 - Spesa del personale con detrazione delle spese lista speciale ex L.R. 42/1989	346
Tabella 136 - Riepilogo generale spesa complessiva indistinta per lavoro flessibile 2018- Fondi FR/AS/UE.....	346
Tabella 137 - Verifica rispetto dei limiti di spesa art. 9, comma 28, D.L. 78/2010 al netto degli stabilizzandi.....	348
Tabella 138 - Verifica rispetto dei limiti di spesa art. 9, comma 28, D.L. 78/2010 compresi gli stabilizzandi.....	350
Tabella 139 - Spesa impegnata per incarichi di studio, ricerca e consulenza - Fondi regionali	351
Tabella 140 - Spesa impegnata per incarichi di studio, ricerca e consulenza - Fondi comunitari e statali.....	351
Tabella 141 - Verifica rispetto limite di spesa per incarichi di consulenza, studio e ricerca (art. 6 comma 7, D.L. 78/2010 e art. 1, comma 5, D.L. 101/2013)	352
Tabella 142 - Enti, Istituti e Agenzie regionali L.R. 14/1995.....	353
Tabella 143 - Dotazione organica	357
Tabella 144 - Spesa complessiva personale enti	359
Tabella 145 - Spesa per il lavoro flessibile negli enti regionali.....	360
Tabella 146 - Spesa per incarichi di studio e consulenza negli enti regionali	362
Tabella 147 - Dotazione organica società partecipate	364
Tabella 148 - Spesa complessiva personale società partecipate.....	366
Tabella 149 -Spesa per il lavoro flessibile delle società partecipate.....	367
Tabella 150 -Spesa per incarichi di studio e consulenza società partecipate.....	368
Tabella 151 - Partecipazioni.....	376
Tabella 152 - Partecipazioni societarie detenute per il tramite degli organismi regionali.....	377
Tabella 153 - Azione di razionalizzazione - Contenimento dei costi.....	389
Tabella 154 - Azione di razionalizzazione - Dismissioni	390
Tabella 155 - Società in liquidazione	393
Tabella 156 - Erogazioni 2018 a favore degli organismi strumentali.....	400
Tabella 157 - Erogazioni 2018 a favore delle società partecipate	403
Tabella 158 - Risorse FSC 2014-2020.....	422
Tabella 159 - Quote regionali per area tematica	424
Tabella 160 - Corrispondenza capitoli entrata/spesa.....	426
Tabella 161 - Riscossioni Patto per lo Sviluppo Sardegna - 2018.....	427
Tabella 162 - Perimetro sanitario confronto delle spese di competenza 2018-2017.....	430

Tabella 163 - Rapporto tra spesa complessiva RAS e spesa sanitaria (competenza)	432
Tabella 164 - Rapporto tra spesa complessiva della Regione, al netto delle partite di giro e delle somme a copertura del disavanzo e spesa sanitaria (competenza).....	433
Tabella 165 - Assegnazioni provvisorie e saldo mobilità per l'anno 2018 al 14 maggio 2018	434
Tabella 166 - Rimodulazione al 17 luglio 2018 delle assegnazioni provvisorie per l'anno 2018	435
Tabella 167 - Stanziamenti per la spesa sanitaria bilancio 2018	437
Tabella 168 - Assegnazioni lorde definitive 2018	438
Tabella 169 - Risorse finanziarie Aziende Ospedaliere 2018	438
Tabella 170 - Acconto sul riequilibrio 2018.....	440
Tabella 171 - Copertura disavanzo sanità 2018 - capitolo SC08.7146	441
Tabella 172 - Stima copertura disavanzo 2018	441
Tabella 173 - Perdite 2016 al 28 dicembre 2018.....	445
Tabella 174 - Ripiano perdite a carico del bilancio regionale	448
Tabella 175 - Riduzione perdite S.S.R. 2017.....	449
Tabella 176 - Accantonamento nel risultato di amministrazione.....	450

INDICE DEI GRAFICI

Grafico 1 - Spese per fonte - Competenza 2018	17
Grafico 2 - Entrate - Confronto previsioni iniziali-finali 2014 - 2018.....	84
Grafico 3 -Esercizio 2018 - ripartizione delle entrate per titoli - Previsioni definitive.....	120
Grafico 4 - Esercizio 2018 - Entrate per fonte	121
Grafico 5 - Entrate - Gestione di competenza - Accertamenti (al netto delle partite di giro)	123
Grafico 6 - Entrate - Gestione di competenza - Riscossioni	127
Grafico 7 - Esercizio 2018 - Spese - Previsioni finali - Impegni - Pagamenti	140
Grafico 8 - Spese per fonte - Competenza 2018	143
Grafico 9 - Competenza - Ripartizione degli stanziamenti per Missioni	150
Grafico 10 - Competenza - Ripartizione degli impegni per Missioni.....	151

