

IFEL

Fondazione ANCI

Il bilancio 2017

Studi e Ricerche



Fondazione ANCI

Il bilancio 2017

Studi e Ricerche

Il Rapporto è stato realizzato da
IFEL - Dipartimento Finanza Locale
con il coordinamento di *Andrea Ferri*

Hanno contribuito all'analisi dei dati
e alla stesura dei testi:

Alessandro Beltrami (cap.5), *Carmela Brugnano* (cap. 4),
Alessandro Canzoneri (capp. 3, 4, 7 e 8),
Laura Chiodini (capp. 1, 2, 5, 7), *Ennio Dina* (cap. 3),
Fabrizio Fazioli (capp. 3 e 8), *Giuseppe Ferraina* (cap. 2),
Chiara Grasso (cap. 6), *Paolo Latini* (cap. 3)
Pasquale Mirto (cap. 3); *Riccardo Mussari* (cap. 5),
Francesca Proia (capp. 3, 4, 7), *Ivana Rasi* (cap. 6),
Nicola Rebecchi (cap.5), *Alfredo Ettore Tranfaglia* (capp. 1 e 6),
Gianpiero Zaffi Borgetti (cap. 8).

Dipartimento Finanza Locale IFEL
Tel. 06.68816214/218
finanzalocale@fondazioneifel.it
info@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it

Il volume è stato chiuso il 30 settembre 2017

ISBN 978-88-6650-160-2

La pubblicazione è liberamente scaricabile
dal portale IFEL - Documenti e Pubblicazioni
nei formati digitali

Progetto grafico:
Giuliano Vittori, Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
cpalquadrato.it

Indice

Introduzione	5
---------------------------	----------

Capitolo 1.

Il calendario del responsabile finanziario	23
Premessa	25
1. Gli adempimenti legati al ciclo di programmazione	26
2. Gli adempimenti legati alla gestione	35
3. Gli adempimenti legati alla rendicontazione	39
4. Gli altri adempimenti e comunicazioni contabili	51
5. Considerazioni conclusive	54

Capitolo 2.

Il saldo finale di competenza: la stabilizzazione delle regole finanziarie ____	57
Premessa	59
1. La stabilizzazione delle regole per il triennio 2017-2019	64
2. La gestione del bilancio e del saldo	69
3. Il sistema di monitoraggio e controllo	70
4. Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo	77
5. Il sistema premiale	81
6. I Patti di solidarietà	83

Capitolo 3.

La gestione delle entrate comunali nel 2017	105
Premessa	107
1. La disciplina delle entrate comunali nella legge di bilancio 2017	111
2. La riscossione locale e le novità del decreto fiscale 2016	122
3. Le novità sul prelievo sui rifiuti	151
4. Il riconoscimento giurisdizionale delle risorse spettanti ai Comuni, tra concentrazione e contenzioso	160

Capitolo 4.

Le risorse dei Comuni per il 2017	167
1. Il Fondo di solidarietà comunale 2017	169
2. La composizione del FSC 2017	171
3. Ulteriori assegnazioni di risorse	180
4. Il DPCM 29 maggio 2017 di riparto dei cd. "Fondoni"	181

Capitolo 5.

L'armonizzazione contabile a regime. Le novità introdotte nel 2017	187
Premessa	189
1. I lavori della Commissione Arconet	191
2. Le novità del sesto decreto sull'armonizzazione contabile	200
3. La contabilità economico-patrimoniale: aspetti applicativi e criticità	204
4. Le più recenti novità in materia di bilancio consolidato	222

Capitolo 6.

Gli enti locali deficitari e dissestati	237
Premessa	239
1. La situazione degli enti locali deficitari e dissestati	244
2. L'evoluzione del quadro normativo	253
3. Il pre-dissesto nelle sentenze della Corte dei Conti	261

Capitolo 7.

Le misure normative adottate in favore dei Comuni colpiti dal sisma del Centro Italia 2016-2017	281
Premessa	283
1. Disposizioni in materia di entrate e riscossione	284
2. Disposizioni in materia di bilancio	302

Capitolo 8.

Altre tematiche di natura finanziaria	307
1. Rimborso spese Uffici giudiziari. Lo stato dell'arte alla luce dell'Ordinanza del TAR Lazio	309
2. Il Progetto SIOPE+	317
3. Tesoreria comunale: in stallo la ricerca di soluzioni per agevolare gli affidamenti	325
4. Mutui Cdp: due operazioni di rinegoziazione nel 2017	330
5. Fabbricati comunali non dichiarati al Catasto	332

Introduzione

Una difficile transizione

Il titolo di questa introduzione - utilizzato per la relazione alla Conferenza I fel del luglio 2017 - non è casuale: quella che viviamo oggi è infatti una fase difficile di transizione che dovrà portarci da un sistema che è il frutto, a volte confuso, di correzioni e aggiustamenti avvenuti in un contesto sicuramente emergenziale, ad un riassetto finalmente strutturale che assicuri due elementi essenziali, ovvero stabilità normativa e maggiore autonomia finanziaria e gestionale. Riteniamo dunque di riprendere gli appunti di luglio per presentare il volume relativo al *Bilancio 2017* dei Comuni, nel quale tradizionalmente riportiamo le novità normative e le principali criticità che quotidianamente affrontano gli operatori e gli amministratori nella gestione finanziaria.

Chi legge già conosce la fragilità ordinamentale e normativa di cui si parla, perché conosce, ad esempio, le obiezioni sollevate recentemente dal TAR del Lazio in materia di legittimità del fondo di solidarietà comunale, o le problematiche relative all'imposta sugli immobili a cui sono state affidate funzioni differenti che vanno dal rafforzamento del prelievo patrimoniale al riequilibrio delle risorse e alla perequazione, operazioni di ampio rilievo economico, tutte effettuate attraverso redistribuzione di quote dell'IMU,

mentre il modello dell'ICI, seppur con tutte le sue criticità, aveva quantomeno offerto una stabilità per più di un quindicennio. Introducendo le analisi di dettaglio della normativa puntiamo qui a riepilogare i principali temi di interesse e offrire alcuni spunti di riflessione che crediamo possano essere utili alla individuazione di soluzioni credibili, ragionevoli e stabili.

Il contributo dei comuni al risanamento della finanza pubblica

Il punto da cui occorre partire è sicuramente il fatto che gli enti territoriali nel loro complesso (Regioni, Comuni, Province e Città metropolitane) assicurano ai conti pubblici un risparmio netto: negli ultimi tre anni cioè, il comparto degli enti territoriali ha portato un *accredito* alla finanza pubblica pari al 2% complessivo delle entrate, non producendo dunque nuovo debito pubblico, bensì contribuendo alla sua riduzione. A livello delle amministrazioni centrali invece - e nonostante un andamento comunque migliorativo rispetto ai periodi precedenti - si registra un costante indebitamento netto di un certo rilievo, rispetto al quale gli enti territoriali interagiscono attenuando, con il proprio contributo positivo, il contributo negativo dei primi. Nonostante gli enti locali siano tra le amministrazioni più virtuose in termini di contributo al debito pubblico, ciò non significa però che sul comparto comunale questa dimensione non abbia un impatto particolarmente pesante ed incisivo. Il nostro debito infatti, come diciamo spesso con uno slogan semplice ed efficace, "è piccolo, è in calo, ma pesa molto", come vedremo meglio in seguito.

Al di là di ogni possibile giudizio circa l'efficienza della spesa delle amministrazioni centrali, il punto di attenzione è dunque che negli ultimi anni la finanza pubblica si è assestata su di un nuovo equilibrio, in cui le amministrazioni locali nel loro complesso apportano un contributo netto positivo mentre quelle centrali, pur migliorandosi, ne apportano uno negativo. Lo stesso ordine di argomenti emerge poi anche dai diversi comportamenti di spesa visto che, anche escludendo la previdenza, le amministrazioni centrali presentano un significativo trend di crescita al netto dei trasferimenti agli enti locali, mentre le spese di questi ultimi presentano un trend moderatamente decrescente.

Per ciò che concerne la spesa per investimenti si registra un forte calo a partire dal 2010, che vede poi un punto di flesso al rialzo tra il 2014 e il 2015, come effetto principalmente delle modifiche migliorative al Patto di Stabilità Interno, poi abbandonato a favore di un nuovo criterio basato sul pareggio del bilancio di competenza. La forte crescita degli investimenti locali, è guidata dalla rendicontazione dei Programmi Comunitari scaduta nel 2015 che, quindi, ha riguardato in particolar modo il Sud. Per comprendere l'andamento complessivo, occorre però sottolineare anche un secondo aspetto e cioè che, a partire dal 2010, lo Stato ha ridotto non soltanto i trasferimenti correnti agli enti territoriali, ma anche i contributi in conto capitale. Esiste dunque una correlazione forte in questo senso visto che, oltre ad aver apposto dei vincoli finanziari, lo Stato ha anche fatto delle scelte che hanno sacrificato i trasferimenti in conto capitale agli enti locali, quantomeno per un periodo che arriva fino al 2016.

La fiscalità comunale: un cantiere sempre aperto

Va in primo luogo osservato che la crescita delle entrate tributarie comunali è ben poco significativa in termini di effettiva autonomia finanziaria. La quota delle entrate tributarie sul totale delle entrate è sostanzialmente stabile per lo Stato, le Province e le Regioni, mentre cresce significativamente nel comparto comunale, di quasi 20 punti percentuali (dal 53 al 73 per cento delle entrate correnti secondo i dati SIOPE). Questa spinta alla crescita però non comporta una maggiore autonomia finanziaria sostanziale, poiché negli anni considerati i Comuni hanno azionato la propria leva fiscale solo marginalmente per motivazioni locali, per sobbarcarsi invece l'onere di una manovra di finanza pubblica basata anche, e per diversi miliardi di euro, sull'incremento dell'ex tributo locale ICI, poi diventato IMU. Ne risulta che il complesso della crescita del gettito tributario, come risultante dagli obblighi di base (aumento della base imponibile immobiliare e aumento dell'aliquota di riferimento) e dal margine di manovra rimasto ai Comuni per aumentare il gettito, è stato fortemente condizionato dalle politiche di risanamento finanziario generale, come sottolineato negli scorsi anni dalla stessa Corte dei Conti. Il secondo punto di attenzione riguarda il blocco degli aumenti di aliquota

per gli enti territoriali in vigore dal 2016 e in scadenza - almeno in teoria - alla fine del 2017. Si possono osservare i profili di dubbia legittimità di un blocco che rischia di essere reiterato per il terzo anno consecutivo e che lede un requisito di autonomia costituzionalmente tutelato. Anche sotto il profilo operativo, in un momento come questo in cui potrebbe essere utile sostenere l'assestamento finanziario di enti caratterizzati da tanti diversi equilibri per mezzo di una leva fiscale responsabilmente esercitata, la leva fiscale viene invece compressa, e nel dire ciò si tenga a mente che tributi quali l'imposta di soggiorno recentemente sbloccata, o anche i prelievi sulla pubblicità o sull'occupazione di spazi pubblici che pure auspicabilmente potrebbero essere esclusi dal blocco, non possono essere intesi come leva fiscale, perché sono fattispecie appartenenti alla sfera della regolazione urbana piuttosto che a prelievi di carattere generale e quantitativamente rilevanti da rispondere alle esigenze di esercizio dell'autonomia finanziaria locale.

La spesa comunale: un calo che deve far riflettere

Se è vero che nel biennio 2016-17 non sono stati introdotti nuovi tagli, continua tuttavia una compressione significativa sulla capacità di spesa dei Comuni, per via dei crescenti accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) - una delle più incisive innovazioni introdotte dalla riforma della contabilità - che agiscono in modo particolare sui Comuni, visto che la mole di tributi autonomi su cui si esercita la probabilità del mancato incasso riguarda solo marginalmente le Province o le Regioni. La determinazione annuale del FCDE, in via di progressivo adeguamento rispetto al calcolo previsto dai principi contabili comporta incrementi consistenti, nell'ordine delle centinaia di milioni annui, che riducono lo spazio di spesa dei Comuni.

Sul fronte delle spese correnti, nel periodo 2010-2015 si registra un aumento del 3% in termini aggregati e a prezzi correnti, vale a dire un tasso di crescita che risulta comunque inferiore alla dinamica inflazionistica. Se però si escludono i settori di spesa più rigidi, sui quali cioè la generalità dei Comuni ha scarsi margini di intervento nel breve-medio periodo (in particolare: il trasporto pubblico locale e la gestione dei rifiuti), il dato

che registriamo è un calo significativo, in media il- 6,1%, il quale incide in particolare sui settori del sociale, dell'istruzione e delle funzioni amministrative. Gli andamenti crescenti (tra il 15 e il 35%) si concentrano sui menzionati settori più rigidi, caratterizzati da contratti di servizio scarsamente o del tutto non negoziabili. Sebbene l'andamento calante della spesa sia generalizzato nelle diverse aree del Paese, questa analisi è confermata ancor di più nel Mezzogiorno, seppur per ragioni talvolta eccezionali come nel caso del terremoto in Abruzzo del 2009 o dei trasferimenti di origine comunitaria in Calabria, che seguono modalità e tempistiche differenti.

La spesa per il personale, con una riduzione pari a circa il 13%, continua a rappresentare una criticità di straordinario impatto per il comparto, anche a fronte del recente e parziale sblocco del turnover, da cui tuttavia non ci si può aspettare molto. Appare grave - e deve costituire una preoccupazione di tutti gli attori locali e centrali coinvolti - il fatto che l'età media del personale comunale sia di 52 anni (dal Conto del personale prodotto dalla Ragioneria generale dello Stato). Il tema del turnover è poi in una certa misura rappresentativo dei problemi che i Comuni si trovano quotidianamente ad affrontare: se si ha ragione a considerarlo un tema di finanza pubblica, andrebbe riconsiderato l'atteggiamento restrittivo fondato sui blocchi del turnover che ostacolano indistintamente l'ingresso di nuovo personale qualificato negli organici comunali, prescindendo peraltro da qualsiasi valutazione circa il fabbisogno effettivo del singolo ente. E' ora di assumere come "missione nazionale" un'iniziativa di ricambio generazionale all'interno della PA. È quanto mai auspicabile un periodo anche temporaneo di facilitazione delle assunzioni, al fine di favorire il ricambio e contrastare un certo decadimento professionale in un contesto lavorativo altamente differenziato quale è quello dei Comuni, in cui convivono una serie di figure professionali spesso infungibili o scarsamente intercambiabili, sia perché troppo specialistiche che per motivi giuridici.

I consumi intermedi al netto di TPL e RSU seguono un andamento che varia a seconda delle classi demografiche, con i Comuni maggiori e quelli nella classe tra i 5 e i 20mila abitanti che mostrano livelli di consumo

meno ridotti rispetto alla media nazionale, mentre gli altri registrano riduzioni variamente distribuite. I Comuni piccolissimi presentano un calo più recente, dal 2013-14, probabilmente dovuto all'applicazione dei nuovi vincoli finanziari anche per queste classi demografiche, a ulteriore dimostrazione che, per quanto meno pesanti rispetto al vecchio Patto di stabilità, i vincoli del saldo di competenza hanno inevitabilmente contribuito a modificare gli equilibri finanziari. I Comuni piccoli e piccolissimi sono infine anche quelli mediamente più colpiti dalla perequazione, avviata nel 2015, che per sua natura tende ad incidere di più dove più alta è la spesa comunale pro-capite.

L'attenzione che diamo al tema della spesa corrente è anche tesa a contraddire l'idea per la quale il rapporto tra questa e la spesa per investimenti sia paragonabile a quello esistente tra il diavolo e il cherubino. Le funzioni comunali, così differenziate ed esposte sotto il profilo della fornitura diretta di servizi alla popolazione, rendono i Comuni organismi profondamente diversi quanto a contenuti e caratteristiche della spesa corrente rispetto a qualsiasi ufficio centrale della pubblica amministrazione. I Comuni, cioè, sono le amministrazioni responsabili per il funzionamento dei servizi prima ancora che della loro realizzazione. Gli investimenti locali, che tanto consideriamo essenziali per la ripresa economica, sono tuttavia ampiamente collegati a servizi di manutenzione e gestione che richiedono un'adeguata capacità di spesa anche sul versante corrente. La spesa corrente comunale non deve dunque essere demonizzata, la sua razionalizzazione non può portare, come rischia di accadere in più di un'area del Paese, al di sotto di un livello di guardia non facile da individuare, ma deve indurre l'analista e il regolatore della finanza pubblica ad approcci cauti ed equilibrati. Nel complesso, assistiamo alla dinamica per cui, ben due terzi dei Comuni, registrano una diminuzione della spesa corrente, seppur con intensità variabile. Una parte cospicua del restante terzo, registra sì aumenti della spesa corrente, ma è ampiamente costituito da realtà che partivano da situazioni di difficoltà e che quindi, tra il 2010 e 2015, hanno usato diverse leve per aumentare una spesa rimasta comunque al di sotto della media della propria classe demografica di appartenenza. Si eviden-

zia, in altri termini un comportamento coerente con le situazioni di grave difficoltà, quelle in cui, proprio al fine di uscire dalla sofferenza, si punta a sfruttare appieno tutti gli strumenti a disposizione degli amministratori.

Il debito: è piccolo, si riduce...ma pesa molto

L'Ifel ha cercato di focalizzare in maniera puntuale il tema del debito perché, pur diminuendo a livello di macro grandezze, continua a pesare significativamente sui bilanci di una quota importante di Comuni. Lo stock di debito è diminuito dal 2,5% al 1,8% del totale del debito della PA, con una distribuzione piuttosto uniforme nelle diverse aree territoriali del Paese, che smentisce quella narrativa per cui il debito sarebbe connesso ad una questione meridionale. In termini pro-capite, lo stock di debito è più marcato al Nord che al Sud, come è lecito aspettarsi nel caso di bilanci più ricchi, mentre la differenziazione per classi demografiche mostra un andamento a U abbastanza intuitivo, con valori cioè maggiori nei Comuni più piccoli (854 euro per abitante), minori nelle classi centrali (intorno ai 500 euro pro capite negli enti tra 5mila e 60mila abitanti) e di nuovo più elevati nelle grandi città (1.463 euro pro capite). Anche il costo del debito per classi mantiene lo stesso andamento a U, ma risulta tuttavia più accentuato nei Comuni più piccoli (135 euro pro capite) rispetto alle città maggiori (118 euro pro capite), mentre i livelli minimi (tra 63 e 73 euro) si riscontrano negli enti tra 5mila e 100 mila abitanti.

Al di là dei dati assoluti, ciò che emerge è però lo sforzo a cui i Comuni più piccoli devono far fronte in termini di spesa annua per restituzione delle rate e interessi, e questo per via, ovviamente, della diversa dimensione relativa dei bilanci. La conclusione è che, sebbene i dati sul debito del comparto siano positivi, la distribuzione del debito è sperequata, nel senso che incide maggiormente proprio in quei Comuni che sono più in difficoltà per effetto delle diverse rigidità di bilancio accentuatesi negli anni della crisi. Quando si parla di debito degli enti locali bisogna infatti sempre tenere a mente come questi non godano delle stesse flessibilità e prerogative dello Stato centrale in termini anche di emissione di titoli pubblici. Dunque, nel momento in cui si eredita un debito pregresso di

una certa entità e, parallelamente, si riducono le risorse disponibili, allora l'incidenza del debito può costituire un problema serio anche a fronte di una fase di crescita e di stabilizzazione.

Se questo è il quadro generale della finanza comunale, è giunto il momento di riflettere sul tema del debito come di un rapporto tra amministrazioni centrali e locali, da leggere finalmente anche in un'ottica di equità. In una fase in cui il comparto comunale fa registrare risultati virtuosi, pur non potendo contare sugli stessi strumenti di cui dispone lo Stato centrale, e nel momento in cui si riconosce che il peso del debito determina conseguenze tangibili sull'autonomia, in modo diversificato sulle diverse tipologie di enti, allora riteniamo che debba trovar posto nel dibattito anche un tema come quello della solidarietà tra i diversi livelli di governo, oltre che di riconoscimento dei tanti sforzi fatti finora. Prendendo in considerazione soprattutto i Comuni medio-grandi, la ristrutturazione del debito sull'esempio di ciò che è stato fatto per le Regioni attraverso il decreto legge n. 66 del 2014 diventa un obiettivo sostenibile e da prendere con urgenza in considerazione. Questa ristrutturazione dovrebbe in primo luogo affrontare il tema dei tassi d'interesse, che per i Comuni sono mediamente oltre il 5%, ben superiori ai tassi di mercato, in modo da poter così agevolare il rientro e l'estinzione delle posizioni debitorie più onerose. Dovrebbe essere prevista una sospensione delle rate per i mutui contratti dai Comuni più piccoli e con oneri del debito più alti, oltre a meccanismi che facilitino la sostituzione di vecchi debiti con altri contratti a condizioni di mercato più attuali. Queste misure, che appaiono sostenibili per il sistema Paese e simili a quelle già attuate per il comparto regionale, permetterebbero a molti Comuni di alleviare notevolmente le proprie sofferenze finanziarie, liberando risorse aggiuntive sia per la spesa per investimenti che per l'erogazione dei servizi alle rispettive comunità.

Dal patto di stabilità al pareggio di bilancio

La proposta di cui si fanno portatrici Anci e Ifel acquista ancor più ragionevolezza quando si considera che il periodo attuale è più stabile anche dal punto di vista del rispetto dei vincoli di pareggio del bilancio, oltre che più

favorevole agli investimenti, come confermato anche dall'esiguo numero di Comuni che non rispettano il saldo obiettivo, appena 32 nel 2016, tra l'altro a fronte di un'ampliata platea di enti sottoposti al vincolo di finanza pubblica a partire dal 2016 (i Comuni fino a mille abitanti).

Una critica che ci viene avanzata anche da fonti autorevoli è relativa al cosiddetto *overshooting* dei Comuni, la tendenza a conseguire risultati finanziari migliori di quanto richiesto dalla regola del pareggio di bilancio. Si rileva che esisterebbero in realtà margini non sfruttati nell'impiego per investimenti, per circa 6 miliardi di euro. Si tratta però di una valutazione errata che non tiene conto dell'ambito istituzionale e del contesto operativo in cui si sono applicate queste nuove regole. Da un lato, dobbiamo infatti ragionare sulla novità rappresentata dall'accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità, che rappresenta un elemento di freno nel senso che costituisce sì un margine teoricamente disponibile, ma costituisce anche un congelamento di risorse. Le stesse nuove regole finanziarie si sono poi stabilizzate solo recentemente, dunque il fatto che un elemento espansivo così importante per gli investimenti come il Fondo pluriennale vincolato sia stato stabilizzato soltanto a fine 2016 ha impedito scelte più coraggiose, espansive e rapide, soprattutto per quanto riguarda la ricerca di progetti di investimento tra la fine del 2015 e l'inizio del 2016. Se poi, in un quadro di regole cangianti, si insinua anche il ragionevole dubbio che nel futuro le regole possano cambiare ancora, allora appare evidente come gli strumenti innovativi attivati possano non essere sfruttati appieno, a maggior ragione quando si parla di investimenti e dunque di interventi caratterizzati da un processo realizzativo, tecnico e finanziario di carattere naturalmente pluriennale. Considerando dunque tutte queste variabili, e senza avventurarci nell'analisi del Fondo pluriennale vincolato di parte corrente che pure ha un effetto simile, dobbiamo ritenere che la sola disponibilità di margini finanziari potenzialmente utilizzabili non significa che i Comuni posseggano delle risorse non sfruttate perché, innanzitutto, gli investimenti devono essere finanziati con risorse economiche effettive (avanzi, fondi cassa), e poi perché la disponibilità di progetti di investimento non è distribuita uniformemente tra tutti i Comuni i quali, al

contrario di un'amministrazione centrale, non possono con facilità spostare i loro interventi da un settore - o da un luogo - all'altro. Anche nella migliore delle ipotesi, quindi, la conclusione è che per ragioni strutturali avremo sempre risorse cospicue - diverse centinaia di milioni, se non un miliardo di euro - "donate" alla finanza pubblica attraverso l'*overshooting*, che dunque diventa un saldo positivo in eccesso che dovremmo semmai considerare *ex ante*. Al netto quindi dei differenti risultati dati dai diversi metodi di calcolo, sarebbe opportuno potenziare il patto nazionale verticale già da gennaio 2018, restituendo così una maggiore possibilità di manovra ai Comuni che mostrano, nonostante tutto, un dinamismo importante, come più avanti vedremo nel dettaglio.

Questo dinamismo comunale non ha sempre trovato un corrispettivo a livello regionale, anzi le "intese" regionali che avrebbero potuto permettere redistribuzioni di spazi finanziari ed inserzioni di risorse "verticali" da parte delle Regioni, hanno fatto registrare nel 2017 dati abbastanza deludenti, nonostante un totale di *overshooting* regionale pari nel 2016 a oltre 2 miliardi di euro. Qualche segno di recupero dovrebbe emergere con la riapertura di una "finestra" per le intese regionali a fine settembre, come stabilito con il dl n. 91 del 2017. Anche lo scambio orizzontale (tra Comuni), nonostante lo sforzo comunicativo che abbiamo cercato di sviluppare nei seminari sulla manovra finanziaria 2017 svoltisi in quasi tutte le regioni, non ha prodotto risultati significativi, con la quasi totale assenza del Meridione dove probabilmente esiste ancora un problema di riavvio del ciclo di progettazione e stabilizzazione delle capacità di spesa dopo la conclusione della precedente programmazione europea.

La spesa per investimenti: importanti segnali di crescita

Anche la dinamica degli investimenti comunali merita un'attenzione ed una capacità di lettura in grado di considerare l'evoluzione recente delle regole finanziarie. Come detto in apertura, e tenendo conto del ruolo giocato dalla rendicontazione comunitaria scaduta nel 2015, i dati del 2016 mostrano un andamento positivo della spesa per investimenti. Questo andamento deve però essere letto con attenzione a partire dai valori fortemente diseguali

tra i territori: ai risultati anche fortemente positivi al Nord (nel complesso + 11% in impegni e + 22% nei pagamenti), si accompagna una minore dinamica nel Centro (+5% in impegni, stesso livello del 2015 in pagamenti); risultati nettamente negativi si registrano invece nel Mezzogiorno e nelle Isole (-41% in impegni, -38% in pagamenti). Questi dati ci dicono che siamo in presenza di una ripresa effettiva che al Nord si legge in termini di competenza, in termini di cassa e nel rapporto tra dinamica degli impegni e alimentazione del Fondo pluriennale vincolato. Al Centro c'è una situazione meno brillante ma in qualche modo positiva, almeno sul versante degli impegni, che nel complesso non sfocia in un arretramento. Al Sud, si registra invece un calo significativo che però non deve essere liquidato come una *débâcle*, perché è piuttosto un ritorno a valori precedenti (2010-2012), ben al di sotto del picco del 2015 dovuto alla conclusione della rendicontazione dei finanziamenti comunitari del ciclo 2007-2013. Oggi si ritorna dunque sulla parte meno brillante della curva ma senza far segnare un peggioramento rispetto alle medie passate, nonostante ciò non possa comunque essere considerato un successo. La riflessione che occorre fare è che al Sud resta fondamentale l'intervento comunitario, con il risultato che, al netto delle riflessioni teoriche sul ruolo di sostituzione o di stimolo dei Fondi strutturali, al venir meno dei finanziamenti europei non corrisponde ancora una vera capacità endogena di alimentazione di un ciclo costante di investimenti, sia per scarsità di risorse disponibili, sia per difficoltà di progettazione ed organizzazione degli interventi.

La situazione riguardante gli investimenti nel Centro-Nord, soprattutto a livello regionale, è invece molto significativa e diversificata. In Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna, che sono le aree dove si concentrano importanti quote di avanzi di amministrazione, si registrano dati molto positivi che ne confermano il ruolo di motore degli investimenti, con un incremento rispettivamente del 21%, 38% e 29% di impegni, non dissimile dalla dinamica dei pagamenti. Anche in Toscana si registra un buon andamento degli impegni e un minore incremento della cassa (a Firenze, ad esempio, sono in atto investimenti molto importanti per la metropolitana leggera, i cui effetti sui pagamenti si vedranno nei prossimi mesi). Nelle Marche, che è una regione

caratterizzata dalla presenza di piccoli centri e poli industriali, abbiamo un andamento molto interessante intorno al +30%. Più in generale, se guardiamo ai comuni dai 1.000 ai 20.000 abitanti del Nord, che sono quelle aree nelle quali i margini vengono utilizzati e dove però, data la dimensione, c'è una prevalenza di investimenti di piccolo taglio come è frequente in queste fasce demografiche, abbiamo una situazione in qualche modo ancor più brillante di quella che abbiamo visto nelle regioni che funzionano, con aumenti degli impegni e dei pagamenti in aumento tra il 40 e il 50% sul 2015.

In conclusione, dove il sistema amministrativo è meglio organizzato e le risorse sono interne al sistema locale la ripresa è reale, anche al netto di alcune difficoltà ancora non assimilate relative al nuovo Codice degli appalti, su cui resta opportuno un attento monitoraggio dei dispositivi e delle procedure.

La nostra previsione generale relativa al triennio 2017-2019 è di un *surplus* assorbibile di maggiori investimenti stimabile attorno ai 9-10 miliardi di euro, che porterebbe gli investimenti comunali ai livelli pre-crisi, legato anche al superamento del Patto di stabilità interno e alla recente stabilizzazione delle regole finanziarie, elementi che offrono certamente uno scenario più favorevole per la ripresa degli investimenti. Un simile quadro è poi in linea con le richieste di maggiori spazi finanziari formulate dai Comuni nel mese di febbraio 2017, anch'esse proporzionali alle diverse dinamiche di sviluppo che si leggono nelle tre macro aree del Paese. Anche valutando l'andamento dei dati sui fondi pluriennali vincolati e sugli impegni di spesa, questo è l'ordine di grandezza su cui è possibile assestarsi, fermo restando poi che ulteriori risorse aggiuntive, peraltro in parte già attivate (Bando periferie, aree degradate, edilizia scolastica), potranno, a seconda delle caratteristiche di messa in opera degli investimenti previsti e di snellezza delle procedure di assegnazione, accentuare o meno simili dinamiche.

Gli interventi prioritari per un assetto stabile della finanza comunale

Se quello delineato finora è l'ordine delle questioni che riguardano l'attualità della finanza comunale, occorre ora soffermarci su alcuni scena-

ri futuri di riassetto più generale. Tra questi vi è innanzitutto il binomio *autonomia-responsabilità*, che è una sorta di Araba Fenice, un oggetto che appena appare a portata di mano finisce per allontanarsi ulteriormente. Ciò avviene anche perché la nostra è una realtà segmentata che per essere compresa appieno ha bisogno di analisi ben più articolate di quelle che usiamo fare normalmente nella definizione delle *policy* di settore.

Il superamento del patto di stabilità, a favore di regole finanziarie che sostengono la capacità di investimento, rappresenta forse il lato più positivo delle *policy* pubbliche degli ultimi tre anni. Dobbiamo però essere tutti consapevoli dei molteplici e diversi ambiti in cui questa ricerca di autonomia e responsabilità deve essere praticata. Per quanto concerne la semplificazione, grazie anche al contributo di Ifel per la parte contabile e finanziaria, l'Anci sta gettando le basi per una proposta finalizzata ad uno scenario finalmente unitario e semplificato, una sorta di *one rule only*, cioè un insieme di regole per la finanza, per la tenuta dei bilanci e per la trasparenza ancorato saldamente al pareggio di bilancio, attraverso cui superare una volta per tutte l'attuale congerie di norme minute, talvolta grossolane e spesso di incerta interpretazione che vincolano l'operato dei Comuni nella maggioranza dei casi senza alcuna seria motivazione. La questione del controllo della spesa locale non può essere risolta infatti tramite il ricorso a regole minute quali, ad esempio, il numero di auto blu a disposizione delle giunte comunali, ma attiene piuttosto ad una discussione più alta che il Paese dovrebbe finalmente intraprendere, perché coinvolge la significatività delle regole finanziarie generali (il nuovo obbligo di pareggio di bilancio, che è regola seria ed impegnativa), nel cui ambito le energie a disposizione, al centro come nella "periferia", devono essere rese produttive sulle questioni davvero importanti.

Altri due aspetti su cui bisognerà agire presto sono poi quelli della nuova contabilità e dell'assetto delle entrate. In proposito vanno affrontati 5 temi:

1. *la contabilità economico-patrimoniale* ci ha trovato impreparati, perché i Comuni, le *software house*, i decisori politici e i regolatori ministeriali l'hanno trattata come un qualcosa che in un modo o nell'altro

avrebbe trovato una sua forma senza bisogno di interventi o riflessioni. Al contrario, dovremmo tutti valutare con più attenzione l'effettivo valore aggiunto che la contabilità economico-patrimoniale fornisce, perché la nostra impressione è che forse non ne abbiamo del tutto colto le principali finalità e non abbiamo compreso se l'obiettivo che ci si prefigge di raggiungere è reale o se davvero si sta impegnando un intero sistema amministrativo ed informatico, tra l'altro senza un'adeguata sperimentazione, per meri fini conoscitivi. Proviamo dunque a valorizzare gli strumenti di cui già disponiamo e che aiutano, attraverso i miglioramenti immessi nella contabilità economico-finanziaria, a fornirci indicazioni sullo stato patrimoniale in maniera magari non sistematica ma che, in una fase di transizione, può comunque rendere più trasparente la rappresentazione degli equilibri strutturali degli enti e più efficiente la macchina amministrativa ed organizzativa. Da questo processo escludiamo poi i piccoli Comuni che nulla hanno da consolidare e immaginiamo un sistema che riesca a competere nella maniera più efficiente in termini di rapporto tra obiettivi e mezzi messi in campo per raggiungerli. Allo stato attuale è invece alto il rischio di dover produrre uno sforzo non adeguato al risultato che sulla carta si dovrebbe perseguire, mentre se si vuole rendere la contabilità economico-patrimoniale un punto di riferimento cogente delle regole finanziarie allora si deve, anzitutto, modificare la normativa che oggi richiama il "fine conoscitivo" e poi riflettere con attenzione sulle modalità di applicazione di un sistema che ancora non è tarato per essere adeguatamente calato nella variegata realtà dei Comuni italiani;

2. il secondo punto riguarda i *Piccoli Comuni*, su cui siamo impegnati da tempo con un gruppo di lavoro plurale. In questo senso vanno necessariamente individuati quelli che sono gli adempimenti che possono essere aboliti sulla base dell'eccesso di costi in rapporto alla scarsa significatività dei risultati. Il Documento Unico di Programmazione ne è un esempio palese, perché al di sotto di una certa soglia demografica il DUP semplicemente non serve, visto che l'aspetto pluriennale del bilancio è comunque garantito da una relazione che, nelle realtà minori, è sufficientemente espressiva della proiezione programmatica dell'en-

- te, la quale può dunque essere sintetizzata per mezzo di strumenti più snelli, meno strutturati ma più efficaci;
3. ci sono poi una serie di adattamenti delle regole per gli *elementi di eccezionalità* che sono attualmente ignorati. È il caso degli accantonamenti e degli oneri da sentenza che non sono riconosciuti dal sistema contabile al momento della spesa effettiva. Molto spesso ci ritroviamo nella condizione per cui i Comuni hanno provveduto ad accantonare le somme necessarie per far fronte ad un rischio, ma nonostante ciò si ritrovano a dover nuovamente attingere dai saldi per assicurare l'equilibrio di bilancio nell'esercizio in cui la spesa viene attuata. Occorre dunque riuscire a trovare un sistema che sia rispettoso della ratio delle modifiche alla legge n. 243 del 2012, ma anche maggiormente efficace. In aggiunta alle grandi questioni, spesso infatti si sottovaluta la portata delle contraddizioni di piccolo taglio, rispetto alle quali il decisore dovrebbe invece attivarsi agendo principalmente sulla discrezionalità e responsabilità amministrativa e permettendo, ad esempio a un dirigente, di risolvere con un semplice decreto un gran numero di questioni minori ma che tutte assieme causano un notevole dispendio di energie;
 4. l'iter di sviluppo dei progetti e *le modalità di alimentazione del Fondo pluriennale vincolato (FPV)* sono un tema su cui stiamo ragionando, con l'obiettivo di riuscire ad ampliare gli spazi disponibili anche a fronte di avanzi presidiati da cassa, quindi sempre nella certezza di non spendere risorse ipotetiche ma avanzi reali;
 5. infine, *l'attenuazione dell'impatto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE)*, non appare rimandabile, considerando non solo il valore complessivo degli accantonamenti (oltre 3 miliardi di euro a fine 2016), ma anche che - sotto il profilo degli effetti delle tecniche di calcolo stabilite con i principi contabili - in sede di previsione annuale si registra la tendenza a dover accantonare un fondo crediti troppo alto. Nonostante i tentativi presso la Commissione Arconet, finora non è stato accettato il nostro approccio che permetteva di alleggerire il conto rendendolo più coerente con l'andamento reale delle entrate, con la conseguenza che permangono ancora certe spinte alla depressione della capacità di spesa che favoriscono l'*overshooting*, anche attraverso eccessi di

accantonamento il cui effetto è di accentuare la strutturale tendenza del sistema a produrre avanzi contabili a fronte del rischio di violare le regole del pareggio. Il FCDE vale 3 miliardi di euro e si concentra, per via di una serie di fattori istituzionali, su una minoranza di Comuni, circa 1.000, principalmente in ragione delle pregresse difficoltà di riscossione. Il 61% di questi 3 miliardi si colloca dunque su un migliaio di comuni o, detta in altri termini, il 15% del comparto si fa carico del 60% del Fondo, decretando una situazione di insostenibilità di cui è necessario prendere atto.

Per concludere vorrei prendere in prestito un'espressione dell'amico ed esperto di finanza locale Marco Causi, il quale nelle conclusioni di un recente contributo scientifico parla dell'IMU-TASI come di un *ircocervo*, "animale favoloso" dicono i dizionari, metà capra e metà cervo, ovvero un'imposta non-locale, multiuso, che va ripensata radicalmente. Nel dire ciò, Causi è riuscito a sintetizzare bene lo stesso ordine di concetti da cui siamo partiti circa una situazione fragile e non più sostenibile fatta di 4 miliardi e mezzo di trasferimenti compensativi di tributi aboliti (senza che ciò sia sorretto da alcun riferimento ordinamentale) e di importanti quote di tributo formalmente "proprio" di ciascun Comune che sono distolte dal finanziamento dei servizi di quell'ente per assicurare esigenze di riequilibrio e di perequazione che dovrebbero poter contare, almeno in qualche consistente misura, su risorse aggiuntive esterne al comparto.

Nel prossimo futuro bisognerà forse ragionare di più attorno ai temi delle tariffe urbane, dei tributi ambientali e degli altri prelievi nelle aree urbane, ma ciò che non può essere sottaciuto è che la disponibilità della leva fiscale rappresenta un elemento ineliminabile del nostro ordinamento. Se ciò non avverrà, allora vorrà dire che lo Stato, in contrasto con i fondamenti del principio costituzionale dell'autonomia locale, si sta arrogando il diritto di stabilire puntualmente quel che ciascun singolo Comune deve e può spendere. In questo senso continueremo a portare avanti la nostra proposta di abolizione della TASI, che può facilmente confluire in un tributo immobiliare unico basato su regole semplici e aliquote chiare, ben

conoscibili dal cittadino, certificabili e pubblicabili su un unico sito nazionale in grado di rappresentare in modo ufficiale ciascuna delle scelte di differenziazione e graduazione che i singoli enti stabiliranno.

L'ultimo accenno è rivolto al tema della perequazione, che rappresenta un percorso ormai avviato e su cui si è attivata - sulla base di prescrizioni normative che richiedono la concertazione del percorso anche sotto il profilo tecnico - una costante collaborazione istituzionale, non priva di differenze interpretative, spesso anche serie. Abbiamo finalmente una legge, il decreto legge 50 del 2017, che stabilizza la mitigazione della perequazione, un tema imprescindibile e su cui abbiamo lavorato fin dal 2015 per evitare che chi doveva essere penalizzato lo fosse in maniera troppo brusca, ma le risorse nel loro complesso non possono essere considerate adeguate, perché la legge di bilancio riserva alla perequazione soltanto 35 milioni di euro rispetto ai 49 milioni dell'anno precedente, mentre, al contrario, la quota di risorse oggetto di perequazione è cresciuta dal 30 al 40.. Più in generale, non può considerarsi soddisfacente una perequazione interamente affidata alla redistribuzione di quote dell'IMU comunale senza alcun contributo di parte statale, come invece prevedeva la legge 42, né può essere considerato stabile un sistema che - attraverso la determinazione dei fabbisogni e delle capacità fiscali standard - stabilisce un riassetto *relativo* delle risorse tra i Comuni che, per quanto tecnicamente complicato, non dice nulla circa la *sufficienza* delle risorse stesse. *Il sistema perequativo attuale resta dunque di difficile comprensione anche per gli operatori più avvertiti* e non garantisce a priori che non vi siano fasce di enti privi delle risorse necessarie a provvedere validamente alle proprie funzioni fondamentali. Il percorso della perequazione dovrà dunque raccordarsi con criteri per la determinazione di livelli essenziali delle prestazioni, in modo da assicurare i principi stabiliti dalla legge 42 del 2009 sulla copertura delle risorse per lo svolgimento delle funzioni fondamentali. Le problematiche relative alla diseguale dotazione di servizi e di risorse tra i diversi segmenti del comparto dei Comuni non sono risolvibili con la mera redistribuzione interna ma richiamano l'esigenza di una significativa inserzione di risorse aggiuntive di tipo *verticale*.

È questo un punto delicato ma fondamentale nel quadro di un percorso di riassetto su basi di autonomia e responsabilità dell'intero quadro del finanziamento degli enti locali, anch'esso difficile ma necessario per superare le fragilità di un sistema duramente provato dalla prolungata emergenza finanziaria degli ultimi anni.

Andrea Ferri

Responsabile Dipartimento Finanza Locale Ifel

Il calendario del responsabile finanziario

1

Premessa

Il ciclo della programmazione, gestione e rendicontazione di un ente locale è un processo complesso. Negli anni, tale processo è stato appesantito da ulteriori adempimenti, introdotti al fine di fornire ai decisori politici strumenti mirati a supportare le scelte ed indirizzare in modo più cogente l'attività amministrativa. Al tempo stesso, si sono succeduti molteplici tentativi per assicurare il controllo degli equilibri finanziari. L'insieme degli strumenti di monitoraggio è divenuto ancora più articolato a seguito degli impegni assunti dallo Stato in sede comunitaria: l'adesione al *Patto di stabilità e crescita* imponeva, infatti, al governo nazionale stringenti impegni di finanza pubblica, che, per poter essere rispettati, dovevano essere declinati anche a livello locale. L'evoluzione del sistema di regole, dalle prime misure in termini di "tetto di spesa" nell'ambito del Patto di stabilità interno all'attuale saldo di competenza come equilibrio tra entrate e spese finali, previsto dalla modificata legge 243/2012, richiede, al di là del sostanziale conseguimento dei vincoli previsti, il rispetto formale di termini precisamente cadenzati, che vanno così ad appesantire la moltitudine di adempimenti contabili in capo agli enti locali.

La delicatezza dell'attuale fase è ulteriormente accentuata dal progressivo passaggio alla piena applicazione della riforma della contabilità pubblica,

che rende tuttora necessario un impegno, da parte di tutti gli attori del processo, in materia di formazione, di adattamento dei principi contabili e delle stesse norme primarie ai casi concreti che la gestione finanziaria via via evidenzia.

Il momento del monitoraggio è imprescindibile per l'efficacia della programmazione, ma, come ogni informazione, perde efficacia nel momento in cui viene percepita come un mero adempimento, specie se il carico di documenti ed atti contabili che le amministrazioni sono tenute a produrre o trasmettere è eccessivo o ridondante.

In questo primo capitolo, si vuole fornire una rappresentazione del complesso degli adempimenti contabili che devono essere rispettati nel 2017, articolati intorno ai tre momenti cardine dell'agire amministrativo. Pertanto, vengono riportati separatamente gli adempimenti legati al ciclo della programmazione finanziaria, alla fase della gestione in corso d'esercizio e l'insieme delle operazioni e degli atti da compiere per dare conto della gestione dell'anno precedente e dell'utilizzo delle risorse pubbliche. Un'ulteriore "categoria" ricomprende tutti quegli adempimenti che, pur non essendo riconducibili ad alcuno dei tre momenti sopra delineati, rappresentano comunque attività che devono essere svolte regolarmente da parte degli uffici contabili e finanziari dei Comuni.

1. Gli adempimenti legati al ciclo di programmazione

Il ciclo della programmazione si incardina intorno alle scadenze previste per la presentazione ed approvazione del Documento Unico di Programmazione (DUP), del Bilancio di previsione finanziario pluriennale e del Piano Esecutivo di Gestione e delle *performances* (PEG).

Per quanto riguarda i termini di approvazione da parte dell'organo consiliare, soltanto quelli per il bilancio di previsione sono perentori, ancorché oggetto di proroga negli ultimi anni. Per il bilancio 2017-2019, il termine

naturale del 31 dicembre è stato prorogato dapprima al 28 febbraio 2017 dalla legge di bilancio 2017 (comma 454) e poi al 31 marzo 2017 dal dl n. 244 del 2016, cd. "Milleproroghe" (art. 5, comma 11). Si ricorda che la mancata approvazione entro i termini del progetto di bilancio è causa di scioglimento del Consiglio comunale (ai sensi dell'art. 141, comma 1, lett. c del TUEL), nonché, a decorrere dal bilancio 2017-2019, di divieto di assunzione di personale, a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino al momento di approvazione del bilancio (sanzione introdotta dall'art. 9, comma 1-quinquies del dl n. 113 del 2016).

Se, tuttavia, come recita l'art. 151 del TUEL, il termine del 31 dicembre rappresenta la scadenza ultima (salvo proroghe) per ottenere l'approvazione del progetto di bilancio da parte del Consiglio comunale, è bene evidenziare come le attività da porre in essere per mettere l'organo di indirizzo e controllo in grado di rispettare i termini previsti dall'ordinamento sono numerose e complesse, tanto che lo stesso legislatore ha ritenuto opportuno indicare un momento intermedio, calendarizzato il 15 novembre, per la presentazione, da parte dell'organo esecutivo, dello schema di bilancio di previsione (art. 170 TUEL). Il responsabile finanziario dell'ente locale deve, pertanto, predisporre il provvedimento recante lo schema di bilancio di previsione con riferimento (almeno) al triennio successivo in tempo utile affinché possa essere condiviso a livello politico, con il Sindaco e la Giunta, prima di essere sottoposto all'esame del Consiglio.

Ciò significa che l'attività ricognitiva delle risorse a disposizione dell'ente e il processo di definizione dei fabbisogni finanziari per il triennio successivo devono essere avviati, auspicabilmente, al più tardi entro la fine del mese di settembre, in modo da acquisire dalle diverse strutture dell'amministrazione le informazioni di cui sopra entro la prima metà di ottobre. Sarebbe opportuno, altresì, condurre un monitoraggio sull'andamento delle entrate e delle spese, sia in termini di competenza che di cassa, al fine di incrociare la proiezione di tali informazioni contabili con la co-

municazione delle previsioni d'entrata e delle richieste di spesa avanzate dalle singole strutture. Solo una programmazione serrata, combinata con un'ampia condivisione delle risultanze dei singoli passaggi tra il vertice amministrativo e quello politico, può consentire all'ufficio finanziario di predisporre lo schema del bilancio di previsione in tempo utile per sottoporlo all'approvazione della Giunta entro il 15 novembre.

L'articolo 174, comma 1 del TUEL precisa che, oltre allo schema di bilancio di previsione finanziario, entro il 15 novembre la Giunta debba presentare al Consiglio una lunga serie di allegati. Tra questi, particolare interesse rivestono le cosiddette *delibere propedeutiche*, ovvero le deliberazioni con le quali, ai sensi dell'art. 172, comma 1, lettera c) del TUEL, sono determinati per l'esercizio successivo le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi. È pacifico che tali atti debbano essere stati predisposti e deliberati dalla Giunta prima della predisposizione del progetto di bilancio pluriennale, in quanto aventi riflessi diretti sulle previsioni di bilancio. Si pensi ad alcune detrazioni come quelle solitamente previste per determinate categorie di soggetti (anziani, minori, portatori di handicap) sulle tariffe legate al trasporto pubblico locale, che devono trovare copertura in bilancio, ma anche all'eventuale incremento delle aliquote di imposte come la TARI o di variazioni delle aliquote per altri servizi a domanda individuale.

Prima dell'approvazione del bilancio, inoltre, i Comuni sono tenuti ad indicare, con delibera di Giunta, la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457 - che potranno essere ceduti in proprietà od in diritto di superficie, nonché il relativo prezzo di cessione (art. 172, comma 1, lett. b) TUEL).

Box 1. Gli ulteriori allegati al bilancio di previsione

Oltre a quelli citati nel testo, l'art. 172, comma 1, del TUEL richiede che vadano allegati al bilancio di previsione:

- a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce (tali documenti contabili devono essere allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco);
- d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale (da allegare anche in sede di rendiconto della gestione, ai sensi dell'art. 227, comma 5, lett. b);
- e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno;

e i seguenti atti, previsti dall'art. 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni:

- 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) 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 (solo per i Comuni con popolazione pari o superiore a 5.000 abitanti);
- f) il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle Regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione (solo per i Comuni con popolazione pari o superiore a 5.000 abitanti);
- g) la nota integrativa, che deve indicare, *inter alia*: l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti; 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; l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali; l'elenco delle partecipazioni possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale redatta (art. 11, comma 5 d.lgs. 118/2011);
- h) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

A decorrere dal bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2018, inoltre, le amministrazioni sono obbligate ad approvare il programma biennale degli acquisti di beni e servizi, di cui all'articolo 21, comma 1 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50. Il termine era stato prorogato dalla legge di Bilancio 2017 (art. 1, comma 424).

Non va dimenticato che, una volta approvato il bilancio di previsione 2017-2019, questo deve essere inviato:

- entro 30 giorni dalla sua approvazione, in formato XBRL, alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP) del Ministero dell'economia e delle finanze. Devono essere trasmessi, nello specifico, gli schemi di bilancio costituiti dalle previsioni delle entrate e delle spese, di competenza e di cassa del primo esercizio, dalle previsioni delle entrate e delle spese di competenza degli esercizi successivi, dai relativi riepiloghi, e dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e gli equilibri, nonché i dati contabili analitici di previsione.

- ne, che rappresentano la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato (transazione elementare); gli allegati al bilancio (relazione del revisore e nota integrativa) devono essere inviati in formato pdf. La mancata trasmissione è sanzionata con il divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, fino a quando non si adempie;
- entro il 15 novembre 2017, in formato XML, tramite posta elettronica certificata, al Ministero dell'interno. In questo caso occorre inviare gli schemi del bilancio di previsione (Allegato 9 al d.lgs. 118/2011). La mancata trasmissione della certificazione comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale (FSC).

Si è discusso sulla necessità di disporre del parere dell'organo di revisione economico-finanziario al fine della validità della delibera giuntale. Come si evince dall'art. 239 del TUEL, è obbligatorio acquisire il parere dei revisori soltanto prima dell'approvazione del bilancio in Consiglio. E' opportuno, tuttavia, anche in coerenza a quanto presumibilmente previsto dallo Statuto comunale, dal regolamento del Consiglio e/o, laddove ivi disciplinato, dal regolamento di contabilità dell'ente, disporre della proposta corredata del parere dei revisori almeno prima della discussione generale che avvia la sessione consiliare dedicata all'approvazione del bilancio di previsione, durante la quale non è possibile calendarizzare ordini del giorno diversi da quelli strettamente attinenti al bilancio.

Diversamente dal rendiconto finanziario e dal bilancio consolidato, per quanto riguarda lo schema di bilancio di previsione il TUEL non prevede un arco temporale minimo a disposizione dei revisori per l'esame e l'emissione del parere (art. 239, comma 1, lett. b). Allo stesso tempo, va osservato che solitamente i regolamenti di contabilità comunali indicano un termine, comunque non inferiore a quello previsto per rendiconto e consolidato - venti giorni decorrenti dall'adozione dell'atto da parte della Giunta (*rectius*, dalla formale trasmissione/notifica dell'atto di adozione) - al fine di consentire al collegio, ove presente, o al revisore di disporre

di un tempo congruo per operare le necessarie verifiche sul principale documento finanziario in ambito pubblico. Si ricorda, infatti, che i pareri dell'organo di revisione devono contenere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, da esprimere anche sulla base dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario di cui all'articolo 153 del TUEL, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri devono essere inoltre suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. Tali pareri sono obbligatori ma non vincolanti. Il Consiglio è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione (art. 229, comma 1-bis TUEL).

Anche se si è scelto di partire dall'analisi del bilancio di previsione e delle attività necessarie alla sua predisposizione, il momento di avvio del ciclo della programmazione pluriennale è rappresentato, dal 2015, dal *Documento unico di programmazione (DUP)*. I contenuti finanziari della sezione operativa e di quella strategica del DUP, ormai a regime, costituiscono ben più che una traccia per la formulazione delle previsioni di bilancio. Il termine previsto per la presentazione al Consiglio del DUP da parte della Giunta, il 31 luglio di ciascun anno, non è perentorio. Per quanto il legislatore non abbia previsto sanzioni da comminare all'ente in caso di tardiva adozione dell'atto da parte della Giunta, si ritiene opportuno segnalare l'importanza del DUP e della sua approvazione nei termini, in quanto presupposto indispensabile per avviare tempestivamente la successiva fase del bilancio di previsione, da predisporre necessariamente in coerenza con le previsioni del DUP (art. 170, commi 5 e 7 TUEL)⁽¹⁾. In caso di amministrazione appena insediata, la deroga contenuta nel principio contabile applicato concernente la programmazione è finalizzata a consentire agli

1 "Nel regolamento di contabilità sono previsti i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni del Consiglio e della Giunta che non sono coerenti con le previsioni del Documento unico di programmazione" (art. 170, comma 7, TUEL).

uffici di recepire le linee di mandato del Sindaco negli obiettivi strategici e, a cascata, a declinarle in quelli operativi⁽²⁾. Si ricorda che gli enti sono tenuti ad allegare al documento anche il piano triennale delle opere pubbliche (paragrafo 8.2, lett. j) allegato 4/1 al D.lgs. 118/2011)⁽³⁾, il programma del fabbisogno di personale a livello triennale e annuale (lett. j), ed il piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali (lett. k)⁽⁴⁾.

Per una rassegna degli ulteriori adempimenti inerenti al ciclo della programmazione finanziaria, si rimanda alla Tabella 1.

2 "Se alla data del 31 luglio risulta insediata una nuova amministrazione, e i termini fissati dallo Statuto comportano la presentazione delle linee programmatiche di mandato oltre il termine previsto per la presentazione del DUP, il DUP e le linee programmatiche di mandato sono presentate al Consiglio contestualmente, in ogni caso non successivamente al bilancio di previsione riguardante gli esercizi cui il DUP si riferisce." (Paragrafo 8 - Allegato n. 4/1 al d.lgs n. 118/2011).

3 Il legislatore ha pertanto precisato che "la realizzazione dei lavori pubblici degli enti locali deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali che sono ricompresi nella SeO del DUP". Inoltre, i "lavori da realizzare nel primo anno del triennio sono compresi nell'elenco annuale che costituisce il documento di previsione per gli investimenti in lavori pubblici e il loro finanziamento." (Paragrafo 8.2, allegato 4/1 al d.lgs n. 118/2011). Si ricorda che la sezione strategica del DUP ha infatti un orizzonte temporale pari a quella del mandato amministrativo, mentre la sezione operativa ha durata pari a quella del bilancio di previsione (art. 170, comma 3 TUEL).

4 A partire dal DUP 2018-2020 deve essere allegato anche il piano biennale degli acquisti di beni e servizi.

Tabella 1. Gli adempimenti legati al ciclo della programmazione nell'anno 2017

Ente richiedente	Adempimento e riferimento normativo	Termine	Sanzione
	Approvazione DUP 2017-2019	Prima dell'atto di approvazione del bilancio di previsione 2017-2019	
	Bilancio di previsione finanziario (2017-2019) (art. 151 TUEL e c. 454 l. 232/2016, art 5, c. 11 dl 244/2016)	31/03/2017	Scioglimento consiglio comunale (art. 141 TUEL) Divieto di assunzione personale (art. 9, c. 1-quinquies dl 113/2016)
	Piano Esecutivo di Gestione e delle performances (art. 169 TUEL)	Entro venti giorni dall'approvazione del bilancio di previsione	
MEF - RGS	Invio BDAP bilancio di previsione 2017-2019 (DM 12 maggio 2016)	Entro 30 gg approvazione bilancio previsione (max 30/04/2017)	Divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo, fino all'avvenuto adempimento (art. 9, c1-quinquies - 1-septies DL 113/2016)
MEF - RGS	Invio BDAP piano degli indicatori e dei risultati attesi	Entro 30gg approvazione bilancio previsione (max 30/04/2017)	Divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo, fino all'avvenuto adempimento (art. 9, c1-quinquies - 1-septies DL 113/2016)
	La Giunta approva il DUP 2018-2020 e lo presenta al Consiglio (art. 170 TUEL)	31/07/2017 (termine ordinatorio)	
Ministero interno	Certificazione del bilancio di previsione per l'anno 2017 (art. 161 TUEL DM 6 settembre 2017)	15/11/2017	Sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale
	La Giunta presenta al Consiglio la nota di aggiornamento del DUP 2018-2020 (art. 170 TUEL)	15/11/2017	
	La Giunta presenta al Consiglio lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario 2018-2020 (art. 170 TUEL)	15/11/2017	
	Il Consiglio approva la nota di aggiornamento al DUP e il bilancio di previsione 2018/2020 (artt. 162 e ss, TUEL)	31/12/2017	In caso di mancata approvazione nei termini del bilancio di previsione: scioglimento consiglio comunale (art. 141 TUEL), divieto di assunzione di personale (art- 9, c. 1-quinquies dl 113/2016)

Fonte: elaborazioni Ifel

2. Gli adempimenti legati alla gestione

In questo paragrafo viene considerato afferente alla fase della gestione anche il sistema delle variazioni di bilancio, le quali, seppur legate al ciclo della programmazione, hanno lo scopo precipuo di consentire al vertice politico-amministrativo di disporre nel corso dell'esercizio del margine di flessibilità necessario ad intervenire sugli stanziamenti deliberati nel bilancio autorizzatorio, al fine di recepire le esigenze emerse durante la gestione, rimodulando le voci di spesa o aggiornando le previsioni di entrata.

Senza calarsi in una disamina delle modalità e dei soggetti competenti ad adottare le variazioni di bilancio, per cui si rimanda alla pubblicazione *l'el Il Bilancio 2016*⁵⁾, in questa sede ci si limiterà ad approfondire solo il percorso che porta all'adozione degli atti più rilevanti.

Come noto, le variazioni vengono adottate in coerenza con le esigenze dell'amministrazione. A riguardo, il legislatore pone un unico vincolo di ordine temporale: non è possibile procedere a variazioni di bilancio oltre il 30 novembre di ciascun anno, ad eccezione di alcune fattispecie puntualmente definite, come i prelevamenti dal fondo di riserva o dai fondi rischi e passività potenziali, peraltro di competenza della Giunta (art. 175, comma 3 TUEL).

Pertanto, non è possibile parlare di adempimenti in senso stretto, in quanto, in linea puramente teorica, l'amministrazione potrebbe non effettuare alcuna variazione al bilancio di previsione o al PEG, con una, rilevante, eccezione: la variazione di assestamento generale, con cui l'organo consiliare delibera, entro il 31 luglio di ciascun anno, di attuare la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio (175, comma 8 del TUEL).

5 Capitolo 5 (pp. 254-266).

Nell'ambito della delibera consiliare di assestamento generale, il responsabile finanziario predispone la relazione con cui si dà atto del permanere degli equilibri di bilancio ai sensi dell'art. 193 del TUEL. Peraltro, in caso di accertamento negativo, la delibera deve indicare le misure necessarie a ripristinare il pareggio (di gestione o di amministrazione), i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio, nonché, in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui, le iniziative per l'adeguamento del Fondo crediti dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 193, comma 4 del TUEL, la mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione, e comporta pertanto l'avvio della procedura per lo scioglimento del Consiglio comunale.

Appare quindi chiaro come la scadenza del 31 luglio rappresenti il vero e proprio "giro di boa", il banco di prova su cui misurare la congruità degli stanziamenti autorizzati con il bilancio di previsione⁽⁶⁾. A tal fine, sarebbe opportuno che l'ufficio finanziario completi, non oltre la seconda settimana di luglio, un puntuale monitoraggio dell'andamento di accertamenti ed impegni, con riferimento al primo semestre dell'esercizio, in modo da individuare tempestivamente eventuali scostamenti rispetto alle previsioni di bilancio, sensibilizzare gli uffici ad accelerare l'attività di accertamento e/o reperire economie di spesa, sia di parte corrente che in conto capitale⁽⁷⁾. In questo modo, la rimodulazione orizzontale delle risorse consentirà non solo di soddisfare i bisogni nel frattempo emersi ma anche di limita-

6 Si ricorda che, ai sensi dell'art. 193, comma 2 del TUEL, il regolamento di contabilità può prevedere un termine diverso, comunque non successivo al 31 luglio, per la delibera consiliare di salvaguardia degli equilibri di bilancio.

7 Con riferimento a queste ultime, si segnala come spesso accade che a metà esercizio non risulti ancora approvato il progetto definitivo, livello di progettazione minimo richiesto per attivare le procedure per le richieste di mutuo, che normalmente necessitano di circa 60 giorni per la relativa istruttoria. Laddove pertanto il finanziamento per le spese di investimento debba essere assicurato da indebitamento, sarebbe opportuno che il responsabile finanziario richieda all'ufficio competente un'attenta valutazione circa la possibilità effettiva di avviare l'opera o quanto meno indire la gara entro il termine dell'esercizio.

re la percentuale di risorse finanziarie che andrà a confluire in avanzo di amministrazione in quanto non impegnata entro il termine dell'esercizio. Parallelamente, è necessario che il servizio finanziario, coadiuvato dal Segretariato Generale, provveda ad un esame di tutti i provvedimenti dei debiti fuori bilancio, della coerenza degli accantonamenti a copertura (ad esempio, potrebbero essere maturati interessi di mora) e alla tempestiva trasmissione dei provvedimenti all'organo di revisione economico-finanziario, ai fini dell'apposizione del parere.

Le scadenze contabili da rispettare in corso di gestione ruotano intorno ad un'ulteriore esigenza, quella di verificare *in itinere* il rispetto dei vincoli di finanza pubblica ovvero di porre in essere tutte le azioni necessarie per il loro mantenimento. Per quanto riguarda il primo aspetto, la cadenza prevista per il monitoraggio (il 31 luglio dell'anno in corso ed il 31 gennaio dell'esercizio successivo a quello di riferimento) riferiti, rispettivamente, al primo ed al secondo semestre dell'esercizio, è definita dal Ministero dell'economia e delle finanze - Ragioneria generale dello Stato, a cui deve essere trasmesso telematicamente, a cura del responsabile finanziario. Per quanto attiene, invece, agli strumenti di flessibilità previsti dal legislatore per consentire agli enti di realizzare spese di investimento utilizzando l'avanzo di amministrazione o il ricorso all'indebitamento, nel 2017 sono quattro le finestre temporali entro le quali gli enti possono richiedere di aderire ai cd. Patti di solidarietà, due a livello nazionale (il 20 febbraio e il 15 luglio) e due a livello regionale (il 30 aprile ed il 30 settembre, quest'ultima ipotesi limitata alle sole intese verticali).

Tabella 2. Gli adempimenti legati alla gestione nell'anno 2017

Ente richiedente	Adempimento	Termine	Sanzione
MEF - RGS	Monitoraggio finale saldo di competenza anno 2016 (Art. 1 c. 719 l. 208/2015)	31/01/2017	
MEF - RGS	Richiesta spazi patto nazionale verticale 2017 (compresa edilizia scolastica) (Art. 1, commi 495-501, legge 232/2016)	20/02/2017 (20 gennaio per il 2018-2019)	Il mancato o il parziale utilizzo degli spazi ottenuti peggiora il saldo 2017 di pari importo e non consente la richiesta di spazi nell'esercizio successivo (c. 507 legge 232/2016) Obbligo monitoraggio e rendicontazione tramite BDAP-MOP (sanzionato il mancato monitoraggio con il divieto di assunzione, c. 508 legge 232/2016)
Ministero interno	Trasmissione certificazione per accedere al contributo per contenziosi connessi a sentenze esecutive relative a calamità e cedimenti (Art. 4 dl 113/2016)	31/03/2017	
Regioni	Richiesta spazi intese regionali 2017 (Art. 10, l. 243/2012 art. 2 DPCM 21/2017)	30/04/2017 (28 febbraio per il 2018-2019)	Il mancato o il parziale utilizzo degli spazi ottenuti peggiora il saldo 2017 di pari importo e non consente la richiesta di spazi nel 2018
MEF - RGS	Richiesta spazi Patto nazionale orizzontale 2017 (Art. 10, l. 243/2012 art. 4 DPCM 21/2017)	15/07/2017	Il mancato o il parziale utilizzo degli spazi ottenuti peggiora il saldo 2017 di pari importo e non consente la richiesta di spazi nel 2018 (c. 507 legge 232/2016)
MEF - RGS	Monitoraggio al 30/06/2017 saldo 2017	31/07/2017	
	Assestamento di bilancio e verifica degli equilibri (Art. 193TUUEL)	31/07/2017	La mancata adozione dei provvedimenti di riequilibrio è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione di cui all'articolo 141, con applicazione della procedura prevista dal comma 2 del medesimo articolo
Regioni	Richiesta spazi intese regionali verticali 2017 (art. 15-sexies dl 91/2017)	30/09/2017	
	Verifiche di cassa	trimestrali	

Fonte: elaborazione Ifel

3. Gli adempimenti legati alla rendicontazione

Il ciclo di programmazione finanziaria di un ente locale, avviato con il DUP e con il bilancio di previsione, si conclude, come recita il principio contabile applicato alla programmazione (paragrafo 4.2, lett. i) allegato 4/1 al d.lgs. 118/2011) con il rendiconto della gestione, ovvero con il documento che attua la rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione dell'esercizio precedente. In realtà, con il rendiconto si rilevano non soltanto gli accadimenti che, in corso di gestione, hanno avuto riflessi contabili, ma si pone in essere, *ex post*, una verifica *sostanziale* della validità e della correttezza delle previsioni deliberate con il bilancio previsionale, attualizzato con le variazioni intervenute nel corso dell'esercizio di riferimento.

I termini di approvazione del rendiconto da parte dell'organo consiliare, così come quelli previsti dall'armonizzazione contabile per il bilancio consolidato, sono perentori, e fissati rispettivamente al 30 aprile e al 30 settembre di ciascun anno, con riferimento all'esercizio precedente. Tuttavia, mentre la mancata approvazione entro i termini del rendiconto della gestione è causa di scioglimento del Consiglio comunale⁽⁸⁾, nonché di divieto di assunzione di personale, a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, la mancata approvazione del bilancio consolidato è sanzionata solamente con il blocco delle assunzioni.

Per quanto riguarda il rendiconto, occorre evidenziare come il 2017 abbia rappresentato il primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale per tutti i Comuni, esclusi quelli fino a 5.000 abitanti che si sono avvalsi della facoltà di slittamento di un ulteriore anno (art. 232 comma 2 TUEL). Al netto di tale ipotesi, pertanto, per la generalità dei

8 L'art. 227, comma 2-bis del TUEL, prevede che "in caso di mancata approvazione del rendiconto di gestione entro il termine del 30 aprile dell'anno successivo, si applica la procedura prevista dal comma 2 dell'articolo 141". Per il 2017, l'art. 18, c. 3-ter del decreto-legge n. 50 del 2017 stabilisce che, in caso di mancata approvazione del rendiconto 2016 entro il 30 aprile, il termine previsto dal secondo comma dell'articolo 141 TUEL assegnato dal Prefetto al Consiglio comunale o provinciale per l'approvazione del consuntivo 2016 è fissato in 50 giorni (anziché 20). Decorso senza esito tale termine, il prefetto inizia la procedura per lo scioglimento del Consiglio.

Comuni vige l'obbligo di redigere gli schemi del conto economico e dello stato patrimoniale, secondo il principio di cui all'allegato 4/3 al d.lgs. n. 118 del 2011, quali documenti che compongono, insieme al conto del bilancio, il rendiconto della gestione. Tuttavia, limitatamente al 2017, è stata concessa una proroga al 31 luglio per l'approvazione degli schemi economico-patrimoniali. La mancata approvazione nei termini comporta lo scioglimento del Consiglio comunale dell'ente.

Si rimanda al capitolo 5 (paragrafo 3) per una disamina delle azioni da porre in essere per ottenere l'approvazione nei termini del conto economico e dello stato patrimoniale, in particolare:

- aggiornamento dell'inventario dei beni mobili ed immobili, con conseguente riclassificazione delle singole voci secondo il piano dei conti patrimoniale da intraprendere nel corso del 2016;
- riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente nel rispetto del DPR n. 194 del 1996, secondo l'articolazione prevista dallo schema allegato al d.lgs. n.118 del 2011;
- rettifiche da rivalutazione operate, con decorrenza fissata dal principio contabile al 1° gennaio 2016, che necessitava di approvazione da parte dell'organo consiliare;
- redazione di una Relazione sulla gestione - nota integrativa.

Box 2. Gli allegati al rendiconto della gestione

L'art. 227, comma 5 del TUEL richiede che al rendiconto della gestione degli enti locali vengano allegati i seguenti documenti:

- a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica", relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti

contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

- b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

Devono altresì essere allegati i documenti previsti dall'art. 11, comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118:

- a) il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
- b) il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato;
- c) il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità;
- d) il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie;
- e) il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati;
- f) la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- g) la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
- h) il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione;
- j) il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali;
- k) il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni;
- l) il prospetto dei dati SIOPE;
- m) l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
- n) l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
- o) la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo;
- p) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Per assicurare la validità e la completezza dello schema di rendiconto sulla gestione, è indispensabile che il responsabile finanziario coordini i propri uffici al fine di provvedere tempestivamente ad una serie di passaggi, di seguito delineati.

Innanzitutto, condizione imprescindibile per la dimostrazione dei risultati della gestione è la puntuale corrispondenza delle risultanze contabili, sia in termini di cassa che di competenza. Al fine di pervenire in tempi utili alla *“chiusura di cassa”*, occorre calendarizzare incontri periodici, già a partire dal mese di gennaio, con l’istituto tesoriere/cassiere in modo da evidenziare e risolvere preventivamente le maggiori criticità. Inoltre, sarebbe opportuno verificare periodicamente la regolarizzazione degli incassi e dei pagamenti da parte dei singoli uffici, così da facilitare le operazioni di chiusura.

Decisivo è altresì richiedere ai singoli uffici una rilevazione puntuale dei residui attivi e passivi di loro pertinenza, con la formale comunicazione della quota di residui da mantenere, reimputare e stralciare. Tali rilevazioni dovranno essere trasmesse auspicabilmente entro la prima metà del mese di marzo, da parte del dirigente competente, al servizio finanziario, in modo che quest’ultimo possa provvedere alla predisposizione della delibera di riaccertamento ordinario, la cui approvazione in Giunta deve naturalmente precedere la delibera giuntale di rendiconto⁽⁹⁾.

Inoltre, si ritiene non solo opportuno, ma anche utile, condividere le risultanze contabili e i contenuti della *relazione sulla gestione* con l’organo di revisione economico-finanziario, in modo da poter lavorare sinergicamente con il collegio, ove presente, o con il revisore e recepirne *in itinere* le osservazioni, senza dover intervenire successivamente in Giunta (cfr. art. 227, comma 2, TUEL *“il rendiconto della gestione è deliberato... tenuto motivatamente conto della relazione dell’organo di revisione”*). È

⁹ Gli enti locali provvedono, annualmente, al riaccertamento dei residui attivi e passivi, verificando, ai fini del rendiconto, le ragioni del loro mantenimento, secondo le modalità di cui al comma 4 dell’art. 3 del d.lgs. 118/2011.

altresì rilevante rammentare che, nell'ambito della relazione sulla gestione, vanno illustrati gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa deve essere asseverata dagli organi di revisione dei relativi organismi partecipati, e deve evidenziare e motivare eventuali discordanze, in modo che l'ente possa porre in essere, non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie (art. 11, comma 6, lett. j), d.lgs. n. 118 del 2011).

Box 3. La relazione sulla gestione

La relazione sulla gestione è un documento analitico che dà evidenza di ogni eventuale informazione utile ad una migliore comprensione dei dati contabili. In particolare, oltre al citato adempimento di cui alla lettera j), la relazione deve illustrare (art. 11, comma 6 d.lgs. 118/2011):

- 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;
- d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente;
- 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 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 oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
 - k) 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 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;
 - l) 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;
 - m) 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;
 - n) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.

Infine, è obbligatorio, ai sensi dell'art. 227, comma 2 TUEL, mettere a disposizione dei componenti dell'organo consiliare la proposta di delibera di rendiconto prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 227, comma 2-ter TUEL, contestualmente al rendiconto della gestione va approvato il rendiconto consolidato con gli

eventuali organismi strumentali, da predisporre secondo quanto previsto dall'art. 11, commi 8 e 9, del d.lgs. 118/2011. In particolare, al fine di consentire l'elaborazione dei risultati degli organismi strumentali nel rendiconto consolidato, l'ente deve stabilire, per l'approvazione e l'acquisizione dei rendiconti dei propri organismi strumentali, tempi e modalità coerenti con quelli necessari per la predisposizione del rendiconto della gestione.

Inoltre, nel caso in cui il bilancio di previsione impieghi quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi dell'art. 186, comma 1-bis, TUEL, il responsabile finanziario è tenuto a predisporre il cd. pre-consuntivo con il quale si verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto. Tale documento deve essere approvato dall'organo esecutivo entro il 31 gennaio dell'esercizio successivo a quello di riferimento del rendiconto.

Tra i documenti legati alla fase di rendicontazione, non si può non sottolineare la rilevanza e la complessità della predisposizione del *bilancio consolidato*. Sono molteplici infatti le attività preliminari alla redazione del suddetto documento, che, a partire dal 2017, con riferimento all'esercizio 2016, la maggior parte degli enti locali è tenuta ad approvare.

Come sarà meglio esplicitato nel successivo capitolo 5, gli enti devono preliminarmente individuare il gruppo amministrazione pubblica (GAP), che comprende tutti gli organismi strumentali, gli enti strumentali, le società controllate e partecipate. Sulla base di questo primo elenco occorre individuare un secondo perimetro, solitamente più ridotto, che comprende gli enti, le aziende e le società del GAP che devono essere ricompresi nell'area di consolidamento e che quindi devono essere consolidati. Il principio contabile individua espressamente tre criteri per l'esclusione da questo secondo elenco: irrilevanza, impossibilità nel reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate e, limitatamente al bilancio consolidato 2016, le società quotate. Entrambi gli elenchi sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

Al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area di consolidamento e predisporre le informazioni richieste, l'amministrazione pubblica capogruppo, prima di procedere alla redazione del bilancio consolidato, deve necessariamente informare gli organismi coinvolti nell'attività di consolidamento ed impartire le direttive necessarie per definire modalità e tempi di trasmissione dei documenti contabili, indicazioni di dettaglio sulla documentazione e su eventuali informazioni aggiuntive ed istruzioni di adeguamento. In questo modo, la capogruppo potrà disporre tempestivamente di informazioni coerenti e raffrontabili e permettere di avviare la successiva fase di consolidamento.

Una volta recepita la necessaria documentazione da parte dei soggetti inclusi nell'area di consolidamento, per prima cosa andrà effettuata l'attività di riconciliazione delle partite infragruppo: "Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo [...] Pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo" (paragrafo 4.2, allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011). Solo a seguito della riconciliazione delle partite debitorie/creditorie all'interno del gruppo, infatti, si potrà procedere alla fase vera e propria del consolidamento, con modalità differenti a seconda che si tratti di organismi controllati o meno. Più dettagliatamente, una volta riconciliate le partite creditorie/debitorie, i bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo devono essere aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- per l'intero importo delle voci contabili, con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. metodo integrale);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. metodo proporzionale).

Si rammenta pertanto l'opportunità di programmare attentamente i tempi necessari per ottemperare ai singoli passaggi sopra richiamati, anche in ragione della diffusa difficoltà di reperire le informazioni necessarie da parte degli organismi partecipati inclusi nell'area di consolidamento, la maggiorparte dei quali utilizza schemi contabili civilistici, che il d.lgs n. 139 del 2015 ha reso ancora più distanti da quelli armonizzati.

In questo caso, per arrivare al consolidamento aggregando i bilanci dell'ente locale capogruppo con i bilanci degli organismi controllati/partecipati, e quindi sommando i valori dell'attivo, del passivo, del patrimonio netto, dei costi/ricavi, proventi/oneri, è indispensabile rettificare preliminarmente gli schemi di bilancio delle società al fine di arrivare alla redazione di un omogeneo schema di bilancio.

Anche il rendiconto e il bilancio consolidato devono essere trasmessi alla BDAP entro 30 giorni dall'approvazione in Consiglio.

Per quanto riguarda il rendiconto, occorre inviare, in formato XBRL, lo schema del rendiconto della gestione, che comprende il conto del bilancio, i relativi riepiloghi, i prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, lo stato patrimoniale e il conto economico, nonché i dati contabili analitici di rendiconto che rappresentano la movimentazione delle voci del piano dei conti integrato (transazione elementare). La mancata trasmissione è sanzionata con il divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, fino a quando non si adempie.

Oltre all'invio in BDAP, la certificazione del rendiconto deve essere inviata, entro il 31 maggio 2017, in formato xml, tramite posta elettronica certificata, al Ministero dell'interno. In questo caso occorre inviare gli schemi del rendiconto della gestione (Allegato 10 al d.lgs. n. 118 del 2011). La mancata trasmissione della certificazione comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno.

Un momento fondamentale della rendicontazione, come per la fase del-

la gestione, ruota intorno alla verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, il cui termine è fissato il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento. La certificazione, firmata digitalmente dal rappresentante legale dell'ente, dal responsabile finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziario, deve essere inviata attraverso l'apposito sistema web della Ragioneria generale dello Stato. È bene evidenziare che, per poter procedere all'invio della certificazione, occorre aver inviato il monitoraggio al 31 dicembre. Il mancato invio nei termini è sanzionato come mancato rispetto dell'obiettivo di saldo.

Tabella 3. Gli adempimenti legati alla rendicontazione nell'anno 2017				
Ente richiedente	Adempimento	Termine	Sanzione	Note
MEF - Tesoro	Concessioni di beni rilasciate dalle Amministrazioni in essere nel 2015 (L. 191/2009, articolo 2, comma 222, periodi undicesimo, dodicesimo, quattordicesimo e quindicesimo)	31/01/2017		Le Amministrazioni inadempienti vengono segnalate alla Corte dei Conti per il seguito di competenza
	Pre-consuntivo (art. 187, c. 3-quater TUEL)	31/01/2017		Se il bilancio di previsione impiega quote vincolate del risultato di amministrazione presunto ai sensi del comma 3, entro il 31 gennaio la Giunta verifica l'importo delle quote vincolate del risultato di amministrazione presunto sulla base di un preconsuntivo
MEF - RGS	Certificazione saldo di competenza anno 2016 (art. 1 c. 720 l. 208/2015)	31/03/2017	Riduzione FSC Limite impegni spesa corrente Divieto indebitamento Divieto assunzione personale Riduzione indennità amministratori locali	La certificazione va firmata digitalmente, dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria
Corte dei Conti	Trasmissione alla Corte dei Conti del questionario relativo ai debiti fuori bilancio e ai disavanzi di amministrazione del 2016	28/04/2017		
	Rendiconto della gestione 2016 (art. 227 TUEL)	30/04/2017	Scioglimento consiglio comunale (art. 141 TUEL) Divieto di assunzione personale (art. 9, c. 1-quinquies di 113/2016)	
Ministero interno	Certificazione conto consuntivo 2016	31/05/2017	Blocco trasferimenti	
MEF - RGS	Invio BDAP rendiconto della gestione 2016	Entro 30 gg approvazione (max 30/05/2017)	Divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo, fino all'avvenuto adempimento (art. 9, cc. 1-quinques-1-septies di 113/2016)	

segue>>

Ente richiedente	Adempimento	Termine	Sanzione	Note
MEF - RGS	Invio BDAP piano degli indicatori e dei risultati attesi	Entro 30 gg approvazione rendiconto della gestione 2016 (max 30/05/2017)	Divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo, fino all'avvenuto adempimento (art. 9, cc. 1-quinques-1-septies di 113/2016)	
Corte dei Conti	Trasmissione da parte dei Comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, della relazione sul funzionamento dei controlli interni svolti nel 2016	30/06/2017		
	Schemi contabilità economico-patrimoniale (art. 18, comma 3-quater di 50/2017)	31/07/2017	Il mancato rispetto di tale nuovo termine comporta l'avvio delle procedure di scioglimento del consiglio dell'ente	Solo per gli enti che non hanno provveduto in sede di approvazione del rendiconto della gestione
MEF - RGS	Invio BDAP schemi contabilità economico-patrimoniale (DM 12 maggio 2016 art. 18, comma 3-quater di 50/2017)	Entro 30 gg approvazione (max 30/08/2017)	Divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, fino all'avvenuto adempimento (art. 9, comma 1-quinques, del dl 113/2016)	
	Bilancio consolidato 2016	30/09/2017	Divieto di assunzione personale (art- 9, c. 1-quinques di 113/2016)	
Corte dei Conti	Invio rendiconto agenti contabili (tesoriere, concessionari e agenti a materia e denaro) (Art. 233TUEL Art. 226TUEL per il tesoriere)	60 gg. approvazione rendiconto		Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, l'economista, il consegnatario di beni e gli altri soggetti di cui all'art. 93, comma 2, rendono il conto della propria gestione all'ente locale il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei Conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.
MEF - RGS	Invio BDAP bilancio consolidato 2016 (DM 12 maggio 2016)	Entro 30 gg approvazione (max 30/10/2017)	Divieto di assunzioni di personale a qualsiasi titolo, fino all'avvenuto adempimento (art. 9, c1-quinques-1-septies di 113/2016)	

Fonte: elaborazioni Ifel

4. Gli altri adempimenti e comunicazioni contabili

In Tabella 4, vengono infine rappresentati gli ulteriori adempimenti o comunicazioni che devono essere effettuati o trasmessi dagli enti locali.

Tra le ulteriori attività in capo al responsabile del servizio finanziario occorre segnalare, oltre dell'invio mensile dei dati relativi alle fatture alla Piattaforma Certificazione Crediti, il controllo periodico degli equilibri finanziari dell'Ente e degli obblighi derivanti da vincoli di finanza pubblica⁽¹⁰⁾. La relazione illustrativa, a cui collaborano anche l'organo di revisione, il segretario comunale, i responsabili individuati con il piano esecutivo di gestione, e che viene trasmessa al Sindaco, alla Giunta, al Presidente del Consiglio comunale e al collegio dei revisori dei conti, dà conto del permanere dei seguenti equilibri, in termini di competenza, residui, cassa:

- equilibrio tra entrate e spese complessive;
- equilibrio di parte corrente;
- equilibrio di parte capitale;
- equilibrio nella gestione delle spese per i servizi per conto di terzi;
- equilibrio nella gestione dei movimenti di fondi (concessione e riscossione di crediti, anticipazioni di liquidità);
- equilibrio tra entrata a destinazione vincolata e correlate spese;
- equilibri legati agli obblighi di finanza pubblica disposti dalla normativa.

10 La periodicità è definita dal Regolamento di contabilità dell'ente.

Tabella 4. Gli ulteriori adempimenti nell'anno 2017

Ente richiedente	Adempimento	Termine	Sanzione	Note
RGS - SOSE	Questionario fabbisogni standard (Decreto MEF 11 aprile 2016)	31/03/2017 (era il 21/01/2017, poi prorogato)	Blocco trasferimenti	
Ministero interno	Trasmissione certificato per contributo sui mutui contratti nell'anno 2016 e in ammortamento nel 2017 (Decreto Ministero dell'interno 24 gennaio 2017, art. 2)	31/03/2017		
Ministero interno	Trasmissione della certificazione inerente il contributo per il rimborso dell'IVA sui servizi esternalizzati non commerciali anno 2017 (quadriennio 2013/2016) da parte delle Unioni di Comuni, delle Comunità Montane, delle province della regione Sardegna e dei consorzi per le regioni a statuto ordinario e per la regione Sardegna (DPR 33/2001, art. 3, comma 4)	31/03/2017	c/o Prefettura	
Ministero interno	Trasmissione della richiesta di rimborso della spesa sostenuta nell'anno 2016 per il personale ex Fime e Insud (Circolare F.L. 3/2017 in attuazione della Legge 23 luglio 1998, n. 251)	31/03/2017	c/o Prefettura	
MEF	Inserimento nella piattaforma elettronica delle comunicazioni relative ai debiti certi, liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2016 che non siano ancora stati pagati	30/04/2017		Facoltativo se si provvede alla comunicazione mensile relativa alla contabilizzazione e al pagamento delle fatture
Ministero interno	Trasmissione certificazione dimostrativa della copertura tariffaria del costo di alcuni servizi, per l'anno 2016, da parte degli enti che presentano una situazione di deficitarietà strutturale (art. 243TUEL)	31/05/2017		
Ministero dei Trasporti e Ministero dell'interno	Trasmissione prospetto dimostrativo dell'utilizzo delle sanzioni da Codice della Strada	31/05/2017		

segue>>

Ente richiedente	Adempimento	Termine	Sanzione	Note
MEF - RGS	Trasmissione dell'importo totale delle cessioni di crediti effettuate nel 2016 e del prezzo medio delle stesse	30/06/2017		
	Termine per adeguare gli statuti delle società partecipate (art. 26, comma 1, del d.Lgs. 175/2016 come modificato dal d.Lgs. 100/2017)	31/07/2017	Termine ordinatorio	
AGCOM	Trasmissione della comunicazione relativa all'acquisto di spazi per la pubblicità istituzionale su mezzi di comunicazione di massa (art. 41 del d. lgs 177/2005)	30/09/2017		
Sezione della Corte dei Conti Competente	Revisione straordinaria delle partecipate	30/09/2017	In caso di mancata adozione dell'atto ricognitivo ovvero di mancata alienazione entro i termini previsti dal comma 4 (un anno dalla conclusione della ricognizione), il socio pubblico non può esercitare i diritti sociali nei confronti della società e la medesima è liquidata in denaro	A partire dall'esercizio 2018, la ricognizione diventerà ordinaria e da effettuare annualmente (art. 20 D.Lgs 175/2016) Il provvedimento di ricognizione è inviato alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti competente, nonché alla struttura di cui all'articolo 15 del TUSP
MEF - Tesoro	Trasmissione dei dati 2016 relativi agli immobili comunali	31/10/2017		
MEF - Tesoro	Trasmissione dei dati 2016 relativi alle partecipazioni	31/10/2017	Comprende la revisione straordinaria delle partecipate (obbligo al 30/9/2017)	
MEF - RGS	invio dati Piattaforma Crediti Commerciali	invio entro il 15 di ogni mese		Comprende la comunicazione della contabilizzazione e del pagamento di fatture e documenti equivalenti
	Controllo degli equilibri finanziari (art. 147-quinquies TUEL)	Periodicità da definire dall'ente nel Regolamento di contabilità		

Fonte: elaborazioni Ifel

5. Considerazioni conclusive

Nelle pagine precedenti si sono evidenziati i principali adempimenti e comunicazioni contabili cui sono chiamate le strutture finanziarie dei Comuni. L'impegno per la semplificazione degli adempimenti contabili e per l'abbattimento delle ridondanze nelle richieste provenienti dalle strutture amministrative centrali e da organi di controllo, giurisdizionali e non, costituisce un interesse di primaria importanza per gli enti locali. L'impatto dell'attuale disordine nella richiesta di informazioni, alimentato dalla proliferazione normativa di vincoli e di correlate interpretazioni, impatta su strutture tecnico-amministrative fortemente provate dalla carenza di ricambio generazionale delle competenze e dai rilevanti tagli di risorse degli ultimi anni.

Negli anni il tema ha registrato significative convergenze con le forze parlamentari e con il Governo, ma non ha trovato uno sbocco normativo, come peraltro già sottolineato nell'edizione 2016 di questa pubblicazione⁽¹¹⁾. In più occasioni Anci ha sottolineato come le semplificazioni contabili ed ordinamentali siano un fattore di sviluppo e di economicità dell'azione pubblica locale, un fattore di sostenibilità economico-organizzativa nella gestione dei Comuni, in particolare di quelli di minori dimensioni, oltre che un obbligo normativo a seguito dell'introduzione della Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP), alla quale devono essere inviati i principali documenti contabili (bilancio di previsione, rendiconto della gestione e bilancio consolidato), e attraverso la quale sono poste in essere azioni di monitoraggio, come precedentemente rilevato.

Il ruolo della BDAP, come in più occasioni messo in evidenza, se nell'immediato può rappresentare un ulteriore aggravio tecnico-organizzativo, va considerato, invece, come uno strumento per la rapida e fattiva riduzione delle richieste di informazioni contabili, grazie alla circolarità dei dati ivi raccolti nei confronti di tutti i soggetti interessati all'analisi ed al controllo della gestione finanziaria degli enti locali. L'acquisizione dei dati di bilancio integra-

*11 Per approfondimenti, cfr. il volume *Il bilancio 2016*, capitolo 7.*

li, alla quale sono associate importanti sanzioni in caso di inadempimento, potrebbe pertanto rappresentare uno spartiacque sul quale incardinare in modo prudente e adeguatamente ponderato ogni richiesta informativa. La ricognizione effettuata nelle pagine precedenti evidenzia altresì la necessità di abolizione di alcuni adempimenti e comunicazioni contabili superflui, in quanto le medesime informazioni sono già reperibili in altri documenti contabili.

Anche sulla base di queste considerazioni, Anci sta elaborando un pacchetto di norme di semplificazione di alcuni procedimenti e adempimenti obsoleti al fine di agevolare la vita amministrativa dei Comuni e migliorare l'offerta dei servizi ai cittadini e alle imprese. Tra queste, vi è la proposta di assurgere la BDAP ad unico canale di rilevazione delle informazioni e dei dati contabili degli enti territoriali, escludendo, parallelamente, la possibilità di richiedere agli enti territoriali ulteriori informazioni già rilevate tramite la BDAP stessa. È a quest'ultima che le istituzioni nazionali e comunitarie si devono rivolgere - come peraltro previsto dalla norma - per il soddisfacimento delle proprie esigenze informative.

**Il saldo finale
di competenza:
la stabilizzazione
delle regole
finanziarie**

2

Premessa

Il 2016 rappresenta l'anno della stabilizzazione delle regole finanziarie connesse al vincolo di finanza pubblica imposto al comparto comunale. La revisione della legge 243/2012, approvata solo ad agosto (con legge 164/2016), ha fissato in norma il superamento dell'obbligo di conseguire un bilancio in equilibrio, a previsione e a consuntivo, sia in termini di competenza che di cassa. In linea con quanto previsto per il 2016 dalla legge di stabilità, i vincoli di competenza e cassa previsti sono stati sostituiti dall'unico vincolo del saldo di competenza non negativo tra le entrate finali (titoli 1, 2, 3, 4 e 5 del nuovo schema di bilancio della contabilità armonizzata) e le spese finali (titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema). In particolare, il venir meno dei saldi di cassa originariamente previsti crea le condizioni per l'effettivo utilizzo degli avanzi disponibili, consentendo tramite fondo cassa il pagamento degli interventi realizzati. Inoltre, viene prevista a partire dal 2020 l'inclusione strutturale nel saldo di finanza pubblica del Fondo pluriennale vincolato (FPV), escluse le quote finanziate con debito, dando così una soluzione positiva alla coerenza tra il nuovo vincolo (il saldo di competenza) e le regole contabili armonizzate. Per il triennio 2017-2019, invece, l'art. 9 della novellata legge 243/2012 demanda la scelta sull'inclusione del FPV alla successiva legge di bilancio, "compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica", ma in ogni caso "su base triennale".

La legge di bilancio 2017, nel confermare la struttura del saldo finale di competenza con l'inclusione del FPV sia in entrata che in uscita per tutto il periodo 2017-2019 e l'esclusione degli accantonamenti al Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE) e al Fondo rischi destinati a confluire nell'avanzo di amministrazione, conferma la volontà del legislatore di favorire la capacità di spesa per investimenti degli enti locali, in parte avviata nel 2016, grazie anche al venir meno di obiettivi programmatici positivi.

Tale favorevole declinazione del saldo è stata quindi stabilizzata soltanto a fine 2016 con l'approvazione della legge di bilancio 2017, determinando in corso d'anno un periodo di incertezza che non ha consentito un congruo dispiegamento degli avanzi di amministrazione realmente disponibili. Se da una parte non si può che esprimere soddisfazione per il fatto che le regole di finanza pubblica siano piuttosto certe per i prossimi anni, dall'altra non può non considerarsi che l'aver dato una effettiva e completa definizione alle regole finanziarie soltanto alla fine dello scorso anno ha di fatto limitato il rilancio degli investimenti pubblici locali che il superamento del Patto di stabilità intendeva invece promuovere. Il rischio di non poter contare sulle risorse accantonate in FPV nel passaggio dal 2016 agli anni successivi, per interventi di natura in prevalenza pluriennale, ha indubbiamente frenato le capacità espansive delle nuove regole ed il pieno utilizzo dei margini disponibili.

Sotto questo aspetto, nel 2016 ulteriori freni al rilancio degli investimenti comunali sono da ricondurre verosimilmente all'entrata in vigore del nuovo Codice degli appalti, che ha reso più complessa la fase di messa a gara ed aggiudicazione delle opere pubbliche programmate. Ne è una prova tangibile il fatto che le linee guida ANAC sono state emanate solo nell'ultima fase dell'anno, mentre il correttivo che individua nella progettazione definitiva (in luogo di quella esecutiva) la condizione utile per l'avvio degli affidamenti è entrata in vigore il 20 maggio con il decreto legislativo n. 56 del 2017.

Il nuovo vincolo di finanza pubblica, così declinato già a decorrere dal 2016, ha permesso agli enti locali l'applicazione in bilancio di quote significative

dell'avanzo di amministrazione «disponibile» accumulato nel corso degli anni dal comparto, contrastando in parte anche il fenomeno dell'*overshooting*. Su quest'ultimo punto occorre tuttavia segnalare come alcuni commentatori sostengano che i Comuni non abbiano colto appieno la possibilità espansiva di rilancio degli investimenti locali offerta dalle nuove regole di finanza pubblica e sulla quale il Governo aveva riposto grandi aspettative. Secondo tali commentatori, infatti, l'*overshooting* registrato dal comparto comunale nel 2016, anno di avvio delle nuove regole contabili, si sarebbe attestato oltre i 6 miliardi di euro, il doppio rispetto all'ammontare registrato nel 2015. Sebbene formalmente corretta, tale quantificazione non appare condivisibile alla luce delle criticità sopra richiamate, in quanto gli spazi finanziari aggiuntivi dovuti all'esclusione dal saldo finale di competenza degli accantonamenti a FCDE e altri Fondi rischi (complessivamente pari a 3,8 miliardi di euro), non sono stati purtroppo utili all'avvio di nuove opere pubbliche per molteplici ragioni: indisponibilità di avanzi applicabili a favore di spese per investimenti, piuttosto che difficoltà di riprogrammare in corso d'anno impieghi basati su progetti di intervento complessi (e resi ancor più difficili dalle nuove regole degli appalti) nel contesto di tardiva stabilizzazione delle regole finanziarie. Sulla base di ciò, le elaborazioni Ifel indicano, per il 2016, una riduzione dell'*overshooting* reale di circa 500 milioni, ovvero il 17% in meno rispetto all'anno precedente⁽¹⁾. Si ritiene che i dati della certificazione del saldo 2017 potranno evidenziare come la stabilizzazione delle regole in regime di saldo finale di competenza, favorendo la ripresa delle opere infrastrutturali locali, possa anche contribuire alla riduzione del fenomeno dell'*overshooting*. Per contrastare efficacemente tale fenomeno si potrebbe prevedere, inoltre, già a partire dall'anno prossimo un potenziamento del patto nazionale verticale, innalzando l'attuale plafond (700 milioni di euro annui) messo a disposizione degli enti. Del resto l'*overshooting*, da intendersi come "patrimonio del comparto", potrebbe autofinanziare proprio tale incremento degli spazi finanziari messi a disposizione degli enti per la realizzazione di investimenti.

¹ Per un approfondimento analitico si rinvia alla pubblicazione Ifel "La finanza comunale in sintesi - Rapporto 2017".

Regole certe per il triennio 2017-2019 anche relativamente alle operazioni di indebitamento ed investimento realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti, previste dalla legge 243/2012 e disciplinate dal DPCM n. 21 del 21 febbraio 2017, non possono che contribuire a favorire la capacità di programmazione e realizzazione degli investimenti a livello locale. Conoscere tempi, modalità ed oggetto dei patti nazionali e delle intese regionali del triennio non può che incentivare la capacità progettuale degli enti, per molti anni rimasta al palo a causa di regole finanziarie troppo rigide e che potevano peraltro mutare di anno dopo anno. Occorre, tuttavia, evidenziare come i dati relativi alle intese regionali 2017 non siano pienamente rispondenti a tali obiettivi. Solo poche Regioni hanno, infatti, attivato il meccanismo delle intese verticali, seppure il comparto Regionale abbia conseguito un *overshooting* nel 2016 pari ad oltre 2 miliardi di euro e, solo in pochi casi, è stata prevista la possibilità di richiedere spazi anche per gli anni successivi al 2017. Si auspica, pertanto, una maggiore attenzione a livello regionale per ottimizzare gli obiettivi di finanza pubblica da perseguire con tali strumenti secondo le indicazioni del legislatore.

Se da una parte, il passaggio dal 2016 al 2017 segna un momento importante per la definizione delle regole di finanza pubblica, dall'altra non possono dimenticarsi gli ulteriori elementi di flessibilità, pur nella coerenza dell'impianto complessivo della normativa vigente, che sono necessari per la risoluzione di situazioni specifiche e che, se non opportunamente presidiate, rischiano di creare difficoltà nella gestione del saldo.

Occorre, in primo luogo, valutare ed affrontare la difficoltà di assorbimento degli avanzi accumulati con il vecchio Patto di stabilità, in particolare per enti di dimensione medio-piccola che dispongono di avanzi consistenti (con fondi cassa di analoghe dimensioni) a fronte di margini di pareggio di bilancio relativamente esigui. Per questi enti si manifesta un'esigenza di ampliamento dei margini di utilizzo degli avanzi per finanziare investimenti. Tale problematica è stata affrontata, e parzialmente risolta, dal decreto-legge 50 del 2017 che apporta mirate correzioni all'attuale impian-

to del patto nazionale verticale. In particolare, è stata estesa agli enti fino a 5mila abitanti la priorità di assegnazione degli spazi rispetto ai mille abitanti della normativa previgente, indipendentemente dalla disponibilità della progettazione esecutiva, così da favorire un effettivo impulso al rilancio degli investimenti locali nei centri di minori dimensioni, fin qui maggiormente penalizzati dal forte grado di rigidità dei propri bilanci nonché da una difficile e particolarmente complessa fase di transizione verso le nuove regole di finanza pubblica. Seppur migliorativa, si ritiene la soglia dei 5mila abitanti ancora insufficiente a risolvere la situazione dei Comuni medio-piccoli, e pertanto si auspica che tale soglia venga innalzata, nei prossimi provvedimenti normativi, almeno a 15mila abitanti. Tale misura costituirebbe anche un valido (ed efficace) strumento per il contrasto dell'*overshooting*, iniettando importanti elementi di certezza tra gli amministratori e i responsabili finanziari.

Parimenti, gli interventi di gestione delle discariche per rifiuti solidi urbani successivi alla chiusura delle discariche stesse (cosiddetta gestione "post mortem") necessitano di attenzione e soluzione. Pur trattandosi di una questione che riguarda un numero limitato di Comuni di piccole e piccolissime dimensioni, segnala un problema di carattere generale che deve essere ben governato per evitare difficoltà oggettive nella gestione dei bilanci. A fronte di leggi di settore i Comuni che per anni hanno vincolato quote di risorse per future gestioni (nel caso specifico la gestione trentennale della bonifica dei siti), si trovano ora nella condizione di dover ricorrere ad ulteriori mezzi di copertura per l'utilizzo delle somme accantonate e confluite in avanzo, fino a non poter rispettare il saldo finale di competenza. Per superare tale situazione, non risolvibile neppure con il ricorso agli spazi finanziari aggiuntivi trattandosi di spese correnti, in più occasioni Anci ha proposto di consentire l'imputazione nel fondo pluriennale vincolato delle somme accantonate annualmente esigibili per fare fronte alle gestioni straordinarie previste dalle leggi di settore, assicurandone l'utilizzabilità anche per spese di parte corrente. Una misura analoga è stata chiesta anche per le somme dovute a titolo di recuperi a seguito dell'azione di rivalsa dello Stato nei confronti degli enti territoriali inadempienti, per sentenze di condanna

dell'Italia in sede comunitaria. L'art. 43 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, che disciplina l'azione di recupero da parte dello Stato, prevede la possibilità di ricorrere, previa intesa con gli enti interessati, a piani di rientro pluriennali. Al fine di rendere effettivamente sostenibile l'onere finanziario in questione, anche in considerazione del fatto che le sentenze di condanna della UE hanno spesso ad oggetto atti o fatti risalenti nel tempo e pertanto non ascrivibili alla responsabilità delle amministrazioni in carica, appare opportuno prevedere l'inclusione di tali impegni anche di spesa nel fondo pluriennale vincolato.

1. La stabilizzazione delle regole per il triennio 2017-2019

La legge 243/2012, nel dare attuazione all'art. 81, c. 6 della Costituzione, stabilisce che tutte le amministrazioni pubbliche devono perseguire l'equilibrio tra entrate e spese finali, nel rispetto del principio del pareggio di bilancio.

La legge di bilancio 2017, nel recepire le modifiche apportate dalla legge 243/2012, conferma, nella sostanza, la struttura del saldo finale di competenza introdotto nell'ordinamento a partire dal 2016, quale vincolo di finanza pubblica assegnato agli enti territoriali.

Il concorso degli enti territoriali al contenimento dei saldi di finanza pubblica (c. 466 legge di bilancio) è assicurato, pertanto, dal rispetto di un saldo non negativo, in termini di competenza "potenziata", tra le entrate finali (primi cinque titoli delle entrate dello schema di bilancio armonizzato previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e ss.mm. ii) e le spese finali (primi tre titoli delle spese del medesimo schema di bilancio)⁽²⁾. Come già anticipato, al fine di favorire la capacità di spesa per

2 Il saldo finale di competenza è normato dai commi 463-508 della legge 11 dicembre 2016, n. 232. In particolare, il comma 463 da un lato disapplica, a decorrere dal 2017, la normativa relativa al saldo finale di competenza prevista dalla legge di stabilità 2016, dall'altro conferma gli adempimenti relativi al monitoraggio ed alla certificazione del saldo 2016, nonché

investimenti degli enti, viene confermata l'inclusione del fondo pluriennale di entrata e di spesa, al netto della quota rinveniente da debito⁽³⁾, nel computo del saldo, nonché l'esclusione tra le spese finali degli accantonamenti a FCDE e a Fondi spese e rischi futuri destinati a confluire nel risultato di amministrazione.

La disposizione inerente al FPV dà, quindi, attuazione alla previsione di cui al comma 1-bis dell'art. 9 della legge 243, che dopo aver indicato una nuova formulazione estesa del saldo con decorrenza dal 2020, demanda alla legge di bilancio la scelta relativa all'inclusione del FPV nel saldo per il triennio 2017-2019, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica. L'inclusione del FPV per l'intero triennio, in continuità con il 2016, consente pertanto di proseguire il rilancio degli investimenti pubblici locali faticosamente avviato. Risulta importante segnalare la modifica strutturale che dal 2020 investirà il FPV utile ai fini del saldo di finanza pubblica. Fino al 2019, infatti, sarà incluso nel saldo l'intero FPV, al netto della sola quota rinveniente da debito, mentre dal 2020 risulterà valido per il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica il FPV esclusivamente finanziato dalle entrate finali comprese nel saldo. Tale elemento potrebbe incidere, negativamente, sulla capacità di assorbimento degli avanzi qualora un'interpretazione restrittiva della norma in questione escludesse la quota di FPV finanziata con avanzo di amministrazione.

Dal 2017, inoltre, nel computo del saldo finale non rileva la quota del fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

Il Fondo pluriennale vincolato è costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate ma esigibili negli esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Il prin-

l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato conseguimento del saldo 2016 e gli effetti dei patti di solidarietà.

3 Il FPV in conto capitale, di entrata e spesa, derivante da devoluzione mutui va inteso come FPV rinveniente da ricorso al debito e, come tale, non concorre alla determinazione del saldo finale di competenza.

Il principio 5.4 della competenza finanziaria prevede però due deroghe per le opere di investimento: il FPV si costituisce per l'intero importo del quadro economico progettuale anche in presenza di impegni assunti per una od alcune voci di spesa del quadro economico, escluse le spese di progettazione, oppure in caso di attivazione delle procedure di gara. In assenza di aggiudicazione definitiva, entro l'anno successivo, le risorse accertate cui il fondo pluriennale si riferisce confluiscono nell'avanzo di amministrazione per la riprogrammazione dell'intervento in conto capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo. Tuttavia, anche a seguito delle oggettive difficoltà incontrate dagli enti locali con l'entrata in vigore del nuovo Codice degli appalti, la legge di bilancio ha mitigato tale previsione, almeno per l'anno in corso, prevedendo che le spese contenute nei quadri economici di opere di investimento accantonate nel 2015 nel fondo pluriennale vincolato sulla base del principio 5.4 possono rimanere in FPV di spesa 2016 (e quindi FPV di entrata 2017) anche se entro il 2016 non viene aggiudicata la gara, ma solo a condizione che l'ente disponga del progetto esecutivo degli investimenti redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma di spesa e che abbia approvato il bilancio di previsione 2017 - 2019 entro il 31 gennaio 2017. Tali risorse confluiranno nell'avanzo di amministrazione se entro il 2017 non saranno assunti i relativi impegni (c. 467 legge di bilancio). Con il decreto-legge 50 del 2017 "Manovrina" si interviene ulteriormente su tale questione, stabilendo che è possibile includere nelle risorse da mantenere in FPV i progetti definiti in fase di progettazione definitiva e a suo tempo avviati secondo le regole della previgente disciplina sugli appalti.

Sulla costituzione ed utilizzo del fondo pluriennale vincolato è nuovamente intervenuto il legislatore in occasione del decreto-legge 91 del 2017 "Mezzogiorno". Prima della modifica normativa, che incide direttamente sul principio contabile 5.4, i ribassi d'asta accertati con l'aggiudicazione dell'appalto dei lavori confluivano nel risultato di amministrazione vincolato, con conseguenze negative ai fini del pareggio, a meno che nel frattempo non fosse intervenuta la formale rideterminazione del quadro economico di spesa, da parte dell'organo competente, entro il 31 dicembre dell'esercizio in cui era

avvenuta l'aggiudicazione. La nuova previsione normativa ha esteso a due anni l'arco temporale entro cui è possibile rideterminare il quadro economico di spesa dell'opera grazie all'utilizzo di eventuali ribassi d'asta. D'ora in poi il loro utilizzo, all'interno del quadro tecnico-economico, può avvenire non più entro l'anno, ma entro il secondo esercizio successivo a quello dell'aggiudicazione. Tale possibilità è tuttavia riservata agli enti in regola ogni anno con il pareggio di bilancio. La modifica rappresenta una ulteriore facilitazione procedurale, finalizzata a favorire la realizzazione delle opere pubbliche, resa meno agevole, come detto, dall'entrata in vigore del d. lgs. 50/2016.

La legge di bilancio fa salvi gli effetti connessi alla partecipazione degli enti locali ai patti di solidarietà degli anni precedenti (c. 463). Pertanto, il saldo finale di competenza è rideterminato sulla base della cessione/acquisizione di spazi nell'ambito dei patti nazionali e/o regionali del biennio precedente, attraverso un miglioramento/peggioramento del proprio saldo.

Dal 2017 il saldo finale di competenza è il vincolo di finanza pubblica cui devono attenersi Regioni, Province autonome di Trento e di Bolzano, Città metropolitane, Province e Comuni, indipendentemente dalla fascia demografica e compresi gli enti istituiti a seguito di fusione. Per questi ultimi, infatti, l'esclusione dai vincoli era limitata al 2016. Tuttavia, per mitigare l'assoggettamento alle nuove regole agli enti nati da fusione ed ai Comuni fino a mille abitanti viene riconosciuta la priorità nell'assegnazione degli spazi finanziari nell'ambito del patto nazionale verticale e delle intese regionali. Anche i Comuni di Marche, Abruzzo, Lazio ed Umbria colpiti dal sisma nel 2016 sono soggetti ai vincoli del saldo a partire dall'anno in corso, ma anche in questo caso, prima la legge di bilancio 2017 assegna una priorità nell'assegnazione di spazi finanziari nell'ambito del patto nazionale, al pari degli enti colpiti da eventi sismici nel 2012, e, successivamente, il decreto-legge 50 del 2017 "Manovrina" assegna spazi finanziari illimitati per spese di investimento finalizzate alla ricostruzione ed alla rivitalizzazione del tessuto economico, produttivo e sociale dell'area⁽⁴⁾. Pertanto, a decorrere

4 Per un approfondimento si rimanda al paragrafo 2 del capitolo 7 di questa pubblicazione.

dal 2017, tutti i Comuni concorrono agli obiettivi di finanza pubblica nel rispetto delle nuove disposizioni relative al saldo di competenza. Le Unioni di Comuni non sono invece tenute al rispetto delle disposizioni normative previste dai commi 463-508 della legge di bilancio 2017.

Tabella 1. Anagrafica dei Comuni appartenenti alle Regioni a statuto ordinario e alle Regioni Siciliana e Sardegna sottoposti al saldo finale di competenza per l'anno 2017

Regione	N. Comuni		Popolazione residente	
	v.a.	%	v.a.	%
Piemonte	1.201	16,2%	4.392.526	7,5%
Lombardia	1.524	20,6%	10.019.166	17,2%
Veneto	576	7,8%	4.907.529	8,4%
Liguria	235	3,2%	1.565.307	2,7%
Emilia-Romagna	333	4,5%	4.448.841	7,6%
Toscana	276	3,7%	3.742.437	6,4%
Umbria	92	1,2%	888.908	1,5%
Marche	229	3,1%	1.538.055	2,6%
Lazio	378	5,1%	5.898.124	10,1%
Abruzzo	305	4,1%	1.322.247	2,3%
Molise	136	1,8%	310.449	0,5%
Campania	550	7,4%	5.839.084	10,0%
Puglia	258	3,5%	4.063.888	7,0%
Basilicata	131	1,8%	570.365	1,0%
Calabria	409	5,5%	1.965.128	3,4%
Sicilia	390	5,3%	5.056.641	8,7%
Sardegna	377	5,1%	1.653.135	2,8%
Totale	7.400	100,0%	58.181.830	100,0%

Dati al 1° gennaio 2017

Fonte: elaborazioni Ifel su dati Istat

2. La gestione del bilancio e del saldo

Gli enti, al fine di dimostrare l'equilibrio tra entrate e spese finali in fase previsionale, devono allegare al bilancio di previsione il prospetto dimostrativo del rispetto del saldo, previsto dall'allegato 9 al d.lgs. 118/2011. Tale prospetto, aggiornato dalla Commissione Arconet nella seduta del 23 novembre 2016, è stato predisposto tenendo conto:

- delle voci di entrate finali (primi 5 titoli) e di spese finali (primi 3 titoli) rilevanti, in termini di competenza;
- dell'inclusione del fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento;
- degli spazi finanziari acquisiti e ceduti. Il prospetto precisa che, nelle more della formalizzazione delle intese regionali e dei patti nazionali, non è possibile indicare gli spazi che si prevede di acquisire. Pertanto nel prospetto occorre indicare solo gli spazi finanziari acquisiti negli anni precedenti. Per quanto riguarda, invece, gli spazi ceduti è possibile includere, oltre a quelli risultanti dagli anni precedenti, l'importo degli spazi che si intende cedere nel corso dell'anno;
- dell'esclusione degli stanziamenti non finanziati dall'avanzo di amministrazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi spese e rischi futuri.

Il saldo tra le entrate finali e le spese finali così calcolato, in termini di competenza, già comprensivo quindi degli effetti dei patti nazionali e regionali relativi agli anni precedenti ed a quello in corso, per risultare in equilibrio, deve essere non negativo. Il rispetto del vincolo di finanza pubblica che emerge dal prospetto così redatto costituisce pertanto, già in sede di bilancio di previsione, un vincolo all'attività programmatica degli enti, consentendo all'organo consiliare di vigilare già in sede di approvazione di bilancio. Nel caso in cui il bilancio di previsione 2017-2019 sia stato approvato entro il 31 dicembre 2016, ossia prima dell'approvazione della legge di bilancio, il prospetto di verifica del pareggio di bilancio deve essere approvato dal Consiglio con delibera di variazione del bilancio entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio stessa.

La circolare MEF n. 17 del 3 aprile 2017 (d'ora in poi Circolare MEF 17 del 2017), nel ribadire che non si può approvare un bilancio che non rispetti il vincolo di finanza pubblica, perché ciò rappresenterebbe un'irregolarità finanziaria e contabile, precisa che il prevedibile sfioramento del saldo obiettivo di finanza pubblica, evidenziato nel corso della gestione finanziaria, può essere oggetto di verifica e di segnalazione da parte della magistratura contabile, affinché l'ente possa adottare tutti i provvedimenti correttivi finalizzati a non aggravare la situazione finanziaria.

Nel caso in cui vengano apportate, nel corso dell'anno, variazioni al bilancio di previsione approvato che comportino rettifiche al prospetto obbligatorio, comprese le eventuali modifiche degli importi derivanti dagli effetti delle intese regionali e dei patti di solidarietà nazionale, l'ente locale deve provvedere ad adeguare il prospetto stesso, allegandolo alla delibera dell'organo consiliare o al diverso provvedimento amministrativo. Gli enti locali, a norma del comma 468 della legge di bilancio, nel corso dell'esercizio ed ai fini della verifica del rispetto del saldo, devono pertanto allegare il prospetto dimostrativo, oltre che alle variazioni di bilancio approvate dal Consiglio comunale, anche alle seguenti:

- variazioni a seguito di riaccertamento ordinario approvate dalla Giunta;
- variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale e gli stanziamenti correlati effettuati dai responsabili della spesa;
- variazioni di esigibilità della spesa riferiti ad operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa, e le variazioni a stanziamenti correlati a contributi a rendicontazione, effettuate dai responsabili della spesa.

3. Il sistema di monitoraggio e controllo

Per il monitoraggio degli adempimenti connessi al saldo finale di competenza, la certificazione del rispetto del vincolo di finanza pubblica e per l'acquisizione dei relativi elementi informativi, gli enti locali devono utilizzare esclusivamente l'applicazione web appositamente prevista sul

sito del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato <http://pareggiobilancio.mef.gov.it>.

Le informazioni concernenti il monitoraggio degli adempimenti relativi al saldo, nonché i tempi e le modalità di invio del prospetto sono definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 138205 del 27 giugno 2017 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 17 luglio 2017). Sono previste due rilevazioni: 30 giugno e 31 dicembre. Le informazioni rilevate, cumulate a tutto il periodo di riferimento, devono essere trasmesse entro 30 giorni dalla fine del periodo di riferimento. Una diversa tempistica è prevista per gli enti colpiti dal sisma 2016 di cui all'allegato 1, 2 e 2-bis del decreto legge n. 189 del 2016⁽⁵⁾.

Al decreto sono allegati le istruzioni, puntuali, per il monitoraggio, con l'indicazione delle voci di bilancio oggetto della rilevazione, delle modalità per la variazione dell'obiettivo del saldo a seguito dell'adesione degli enti locali ai patti nazionali e regionali del biennio precedente, nonché del patto nazionale e delle intese regionali del 2017.

Il modello per il monitoraggio (MONIT/17) è articolato in due sezioni. La Sezione 1 riguarda il saldo finale di competenza finanziaria, articolato nelle voci che concorrono alla sua formazione, con riferimento:

- alle previsioni di competenza risultanti dal bilancio di previsione 2017 approvato, aggiornate a seguito delle eventuali variazioni di bilancio, regolarmente approvate (colonna (a)),
- ai dati gestionali, nonché agli stanziamenti relativi al fondo pluriennale vincolato (colonna (b)).

Il rispetto del saldo finale di competenza deve essere garantito sia relativamente alla situazione previsionale che gestionale.

5 Per la diversa tempistica prevista per gli enti colpiti dal sisma 2016 si rimanda al capitolo 7 di questa pubblicazione.

La Sezione 2 riguarda l'eventuale rideterminazione dell'obiettivo di saldo finale di competenza 2017 a seguito del mancato utilizzo degli spazi acquisiti nell'anno 2017 attraverso le intese regionali e i patti di solidarietà nazionale, ed il conseguente recupero degli spazi inutilizzati. Tale Sezione 2, il cui contenuto rappresenta un'innovazione rispetto agli anni precedenti, permette agli enti di calcolare, autonomamente già in sede di monitoraggio, l'eventuale quota di spazi non utilizzati, inserendo gli impegni di spesa in conto capitale per gli investimenti effettuati a valere sugli stessi, così da rideterminare il proprio saldo obiettivo finale e l'eventuale importo dello sforamento.

Rispetto allo scorso anno, non è più prevista la sezione concernente la rilevazione di alcune voci del bilancio di previsione nonché la composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre, in quanto queste sono direttamente desunte dai bilanci di previsione (2017) e dai rendiconti di gestione (2016) trasmessi alla Banca Dati delle Amministrazioni pubbliche (BDAP).

Da quest'anno, inoltre, gli impegni di spesa in conto capitale per opere pubbliche sono oggetto di monitoraggio nell'ambito della rilevazione delle informazioni relative al settore delle opere pubbliche presenti nella BDAP-MOP. Pertanto, verrà realizzato un controllo di congruenza degli importi indicati nel modello MONIT/17 con quanto presente nella BDAP-MOP. Ai fini della corretta rilevazione, gli spazi acquisiti devono essere minori o uguali agli importi impegnati per gli anni di interesse. La mancata trasmissione delle informazioni da parte dell'ente territoriale alla BDAP-MOP comporta l'impossibilità di procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a trasmissione avvenuta.

Si ricorda inoltre che, a differenza dello scorso anno, gli enti beneficiari delle risorse del fondo di cui al comma 437 della legge di bilancio "Fondo da ripartire per il finanziamento di interventi a favore degli enti territoriali solo in termini di saldo netto da finanziare" (c.d. fondo IMU-TASI) devono

conseguire un saldo di competenza positivo per un valore pari alla quota di risorse acquisite. Per i circa 1.800 Comuni destinatari dei complessivi 300 milioni di euro, pertanto, il saldo da rispettare non dovrà essere non negativo, ma almeno pari al valore del fondo di cui beneficiano.

Inoltre, al fine di verificare già in corso d'anno il mantenimento dell'equilibrio del saldo, ed evidenziare gli eventuali scostamenti, in sede di monitoraggio gli enti devono trasmettere anche le informazioni del prospetto obbligatorio dimostrativo del rispetto del saldo (di cui al precedente paragrafo), nonché le previsioni assestate desunte dall'aggiornamento obbligatorio del prospetto stesso.

Rimane in vigore la normativa secondo la quale, nel caso in cui dai dati del monitoraggio risultino andamenti della spesa non coerenti con gli impegni finanziari assunti con l'Unione europea, il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, può proporre adeguate misure di contenimento di tali spese.

Entro il 31 marzo di ciascun anno, gli enti devono certificare il rispetto del saldo finale di competenza dell'anno precedente (comma 470 legge bilancio). Tale certificazione deve essere firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria ed inviata attraverso il sistema web all'indirizzo <http://pareggiobilancio.mef.gov.it>. Tale certificazione ha valore giuridico, ai sensi dell'articolo 45, comma 1, del Codice dell'Amministrazione Digitale: in altri termini, la certificazione così trasmessa non deve essere successivamente inviata anche per posta ordinaria.

La mancata trasmissione della certificazione entro il 31 marzo costituisce inadempimento all'obbligo del rispetto del nuovo saldo di finanza pubblica, e come tale, pertanto, sanzionato. La Circolare MEF n. 17 del 2017 precisa che la certificazione è possibile solo se gli enti hanno compilato ed inviato il modello del monitoraggio del saldo al 31 dicembre. Agli enti che non hanno effettuato il monitoraggio finale, il sistema web della Ragio-

neria generale dello Stato (RGS) non consente l'invio della certificazione. Nel caso in cui la trasmissione della certificazione avvenga in ritardo, ma comunque entro trenta giorni dal termine stabilito (30 aprile) ed attesti il rispetto del saldo di competenza, all'ente, nei dodici mesi successivi al ritardato invio, si applica la sola sanzione relativa al divieto di assunzione di personale a tempo indeterminato. Un emendamento proposto da Anci chiedeva che tale sanzione potesse applicarsi solo fino a quando l'ente non avesse adempiuto alla prescrizione normativa, ritenendo il divieto di assunzione di 12 mesi inappropriato rispetto ad una violazione solo formale e soprattutto sproporzionata, anche perché eccede l'esercizio di riferimento, impedendo all'Ente, che pure è in regola con gli obiettivi di saldo, e che ha superato un termine procedurale di meno di 30 giorni, di procedere al soddisfacimento del fabbisogno di personale.

Se, invece, decorsi 30 giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto (30 maggio), l'ente non ha ancora provveduto ad inviare la certificazione attestante il rispetto del saldo finale di competenza, il presidente dei revisori dei conti (nel caso di organo collegiale), o l'unico revisore (nel caso di organo monocratico), in qualità di commissario ad acta, deve provvedere all'invio di tale certificazione entro i successivi 30 giorni (30 giugno), pena la decadenza dal ruolo di revisore (comma 471 legge di bilancio). Se il commissario ad acta trasmette la certificazione entro tale termine (ossia sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto) e tale documento attesta il conseguimento dell'obiettivo del saldo finale di competenza, all'ente si applicano le sole sanzioni relative al divieto di assunzione di personale e alla riduzione delle indennità degli amministratori. Vale anche in questo caso la graduazione delle sanzioni introdotta dal comma 475 della legge di bilancio in merito a tali due tipologie di sanzioni. Le erogazioni di risorse o trasferimenti erariali da parte del Ministero dell'interno sono sospese fino all'invio della certificazione da parte del commissario ad acta.

La legge di bilancio 2017 introduce una specificazione importante, non prevista gli anni precedenti. Il comma 473, infatti, dispone che vi sia corrispondenza tra i dati contabili risultanti dal rendiconto e dalla certifica-

zione, prevedendo che nel caso di difformità e nel caso in cui questa sia comunque stata inviata entro il termine del 31 marzo, gli enti sono tenuti all'invio di una nuova certificazione a rettifica di quella precedentemente inviata. Tale nuovo invio deve essere fatto entro e non oltre 60 giorni dal termine per l'approvazione del rendiconto (30 giugno).

Oltre il termine del 30 giugno, gli enti devono inviare una nuova certificazione, che rettifica quella già inviata solo nel caso in cui rilevino un peggioramento del proprio saldo (comma 474 legge di bilancio). La circolare MEF n. 17 del 2017 esplicita i casi in cui gli enti, a seguito di un "peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo di saldo", devono procedere con un nuovo invio:

- a) nel caso di mancato conseguimento del nuovo obiettivo di saldo già certificato, la nuova certificazione attesti una maggiore differenza fra saldo finanziario conseguito e il nuovo obiettivo di saldo;
- b) la nuova certificazione, a differenza di quella già trasmessa, attesta il mancato rispetto del nuovo obiettivo di saldo;
- c) la nuova certificazione, pur continuando ad attestare il rispetto dell'obiettivo di saldo, evidenzia una minore differenza tra il saldo finanziario conseguito e il nuovo obiettivo di saldo.

La circolare precisa altresì che, in assenza di una di tali fattispecie, gli enti non possono inviare nuove certificazioni a rettifica dei dati precedentemente trasmessi, neppure se tale nuovo invio contiene dati migliorativi.

Un emendamento di Anci chiedeva che la possibilità di inviare una nuova certificazione, decorsi i 60 giorni dal termine per l'approvazione del rendiconto, venisse data anche agli enti che pur non avendo rispettato l'obiettivo di saldo, avessero rilevato un miglioramento della propria condizione, alla luce della considerazione che è su tale valore che si applicano le sanzioni.

La circolare MEF n. 17 del 2017, inoltre, specifica che, alle Sezioni regionali della Corte dei Conti, in aggiunta alla possibilità di comminare sanzioni agli amministratori e ai responsabili finanziari che abbiano posto in

essere comportamenti elusivi o non abbiano correttamente applicato i principi contabili, spettano anche i seguenti compiti di controllo:

- accertamento del mancato rispetto degli obiettivi di finanza pubblica;
- vigilanza sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive nel corso dell'esercizio in cui vi sia chiara evidenza che, alla fine dell'esercizio stesso, non saranno rispettati gli obiettivi di finanza pubblica;
- vigilanza sull'autoapplicazione delle sanzioni, verificando che l'ente inadempiente rispetti il limite agli impegni di parte corrente, il divieto di indebitamento e di assunzione di personale e deliberi la riduzione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza per gli amministratori.

Box 1. Gli enti in dissesto

Gli enti che hanno dichiarato il dissesto e per i quali, ai sensi dell'art. 248 comma 1 del TUEL sono sospesi i termini per la deliberazione del bilancio (sino all'emanazione del decreto del Ministero dell'interno di approvazione del bilancio stabilmente riequilibrato), devono comunque adempiere agli obblighi del monitoraggio del saldo finale di competenza. Nel caso in cui il bilancio di previsione non sia ancora stato approvato, tali enti devono indicare gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato.

Analogamente, gli stessi enti sono tenuti ad inviare la certificazione entro trenta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto di gestione, previsto dal decreto del Ministro dell'interno di approvazione dell'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato.

4. Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo

Il comma 475 della legge di bilancio 2017, nel confermare l'impianto delle sanzioni previste in caso di sfioramento del saldo finale di competenza già adottato nel 2016, introduce nuovi ed importanti criteri di proporzionalità, ragionevolezza ed efficacia coerenti con quanto esplicitamente previsto dall'art. 9 comma 4 della legge 243/2012⁶. Limitatamente a quest'ultimo punto, occorre segnalare che Anci, sia in sede di conversione della legge di bilancio 2017 che nel corso dell'anno, ha più volte evidenziato la necessità di anticipare tale impianto sanzionatorio "proporzionale" anche ai casi di mancato conseguimento del saldo 2016, primo anno di applicazione dei nuovi vincoli di finanza pubblica. In tal modo, il 2016, avrebbe potuto configurarsi come un anno di rottura rispetto alla normativa previgente sul Patto di stabilità, sia in termini di vincoli di finanza pubblica che di sanzioni.

In caso di mancato conseguimento del saldo finale di competenza, gli enti locali, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza:

- a) sono assoggettati ad una riduzione del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato. Analogamente, gli enti locali di Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e di Bolzano sono assoggettati ad una riduzione dei trasferimenti correnti erogati dalle medesime Regioni o Province autonome in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato. Tali riduzioni sono tuttavia applicate nel triennio successivo a quello dell'inadempienza in quote costanti, così assicurando una maggiore sostenibilità della sanzione sui bilanci comunali. In caso di incapienza, gli enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue di ciascuna quota

6 L'art. 9 della legge 243/2012 prevede che nel caso in cui l'ente registri un valore negativo del saldo debba adottare misure di correzioni tali da assicurare il recupero nel triennio successivo a quote costanti (c. 2). Prevede, altresì, che con legge dello Stato i premi e le sanzioni debbano essere definiti sulla base di proporzionalità tra premi e sanzioni; proporzionalità tra sanzioni e violazioni; destinazione dei proventi delle sanzioni a favore dei premi agli enti del medesimo comparto (c. 4).

- annuale. In caso di mancato versamento, il recupero è operato a valere su qualunque assegnazione finanziaria dovuta dal Ministero dell'interno e, in caso di incapienza, lo stesso Ministero può trattenere le relative somme all'atto del pagamento dell'imposta municipale propria;
- b) non possono impegnare spese correnti, con imputazione all'esercizio successivo a quello dell'inadempienza, per un importo superiore ai corrispondenti impegni effettuati nell'anno precedente a quello di riferimento, ridotti dell'1%. La sanzione si applica con riferimento agli impegni riguardanti le funzioni esercitate in entrambi gli esercizi e al netto degli impegni relativi ai versamenti al bilancio dello Stato effettuati come contributo alla finanza pubblica. Tale ultima specificazione assume fondamentale importanza, alla luce sia delle nuove regole contabili sia del numero non trascurabile di enti incapienti nei rapporti finanziari con lo Stato;
 - c) non possono ricorrere all'indebitamento per gli investimenti. Pertanto, così come già avveniva in passato con il Patto di stabilità, gli accessi al credito devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento dell'obiettivo di finanza pubblica relativo all'anno precedente. In assenza di tale attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito. Anche per quest'anno, la Circolare MEF n. 17 del 2017 esplicita cosa si debba intendere per indebitamento. Purtroppo, per tale sanzione non è stata prevista alcuna proporzionalità, nonostante le numerose e ripetute richieste di Anci sottoposte all'attenzione del legislatore;
 - d) non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. Sono, inoltre, vietati i contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi di tale sanzione. La novità introdotta dalla legge di bilancio riguarda la possibilità di assumere personale a tempo determinato, fino al 31 dicembre, per le funzioni di protezione civile, polizia locale, istruzione pubblica e settore sociale, nei limiti vigenti per le assunzioni di personale a tempo determinato, garantendo così la continuità di funzioni essenziali per la collettività di riferimento;

- e) devono rideterminare le indennità di funzione e i gettoni di presenza degli amministratori locali (sindaco e componenti della Giunta) in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione, con una riduzione del 30% rispetto all'ammontare risultante alla data del 30 giugno 2014.

Box 2. Il mancato rispetto del saldo finale di competenza 2016

I risultati del primo anno di applicazione del nuovo vincolo di finanza pubblica evidenziano una significativa riduzione sia del numero di enti non rispettosi del saldo sia della consistenza relativa agli sforamenti registrati, a riprova del fatto che il saldo finale di competenza si caratterizza come una regola innovativa che, grazie al venir meno di qualsiasi obbligo di conseguire avanzi annuali di tipo finanziario, ha consentito lo sblocco di quote significative di avanzo di amministrazione, precedentemente bloccati.

Questi dati assumono una valenza ancora più positiva alla luce dell'ampliata platea dei Comuni sottoposti al vincolo di finanza pubblica a partire dal 2016, anno in cui anche i circa 1.700 enti con popolazione fino a 1.000 abitanti, in precedenza esclusi dal Patto di stabilità interno, sono sottoposti ai vincoli di finanza pubblica.

Pur concentrate in un limitato numero di casi, le maggiori sofferenze risultano in capo agli enti di minori dimensioni: 28 dei 33 Comuni non rispettosi del saldo hanno popolazione fino a 5mila abitanti (e la metà di questi sono enti con meno di mille abitanti).

Per tali enti, le sanzioni si applicano interamente nell'anno 2017, dal momento che il nuovo meccanismo sanzionatorio/premiale, che prevede il recupero su base triennale, è posticipato al 2018 con riferimento al mancato rispetto del saldo finale di competenza nel 2017.

La legge di bilancio, inoltre, dando attuazione alle disposizioni di cui alla legge 243/2012, introduce un ulteriore criterio di proporzionalità della sanzione rispetto allo sforamento registrato. Agli enti, infatti, che non rispettano il saldo per un importo inferiore al 3% degli accertamenti delle entrate finali, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, è riservata una riduzione delle sanzioni (comma 476 legge di bilancio):

- il limite agli impegni di spesa corrente è pari a quello dell'anno precedente (senza la riduzione dell'1% previsto in caso di sforamento superiore al 3%);
- il limite alle assunzioni di personale si riferisce alle sole assunzioni a tempo indeterminato (e non anche al personale a tempo determinato);
- la riduzione dell'indennità di funzione e i gettoni di presenza in capo agli amministratori in carica nell'anno in cui è avvenuta la sanzione è pari al 10% (anziché al 30%).

Nel caso in cui la violazione del saldo sia accertata dalla Corte dei Conti successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, gli enti locali sono tenuti a comunicare l'inadempienza entro 30 giorni dall'accertamento della violazione da parte della Corte dei Conti, mediante l'invio di una nuova certificazione al MEF - RGS. In questo caso, le sanzioni previste si applicano nell'anno successivo a quello della comunicazione del mancato conseguimento del saldo (commi 477 e 478 legge di bilancio).

Inoltre, nei casi in cui la Corte dei Conti accerti che il rispetto del saldo è stato raggiunto mediante imputazioni contabili non corrette o attraverso altre forme elusive è prevista una sanzione pecuniaria direttamente a carico degli amministratori e del responsabile del servizio economico-finanziario che può essere pari ad un massimo di dieci volte l'indennità di carica percepita al momento dell'elusione per i primi, fino a tre volte la mensilità (al netto degli oneri fiscali e previdenziali) per i secondi (comma 481 legge di bilancio).

Inoltre, i contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dagli enti che

si configurano come elusivi delle regole per il conseguimento del saldo o dei principi contabili sono nulli. La circolare MEF n. 17 del 2017 specifica che *“si configura una fattispecie elusiva ogni qualvolta siano attuati comportamenti che, pur legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente finalizzati ad aggirare i vincoli di finanza pubblica”*, indicando alcuni esempi in cui ciò avviene.

Box 3. Sanzioni Patto stabilità anni pregressi

La legge di stabilità 2016 ha fatto salva la possibilità di comminare sanzioni in caso di mancato rispetto del patto di stabilità relativo all'anno 2015 o pregressi, nel caso in cui questa sia accertata successivamente all'anno seguente cui la violazione si riferisce.

Tuttavia, l'art. 15-quater del decreto-legge 91/2017 (dl Mezzogiorno) prevede la disapplicazione della disposizione in tema di sanzioni Patto di stabilità per i Comuni dell'area del sisma 2016 e 2017 (ed individuati dagli Allegati 1, 2 e 2-bis del decreto 189/2016). Infatti, la disposizione disapplica l'effetto della sanzione relativa alle riduzioni di indennità in capo agli amministratori a seguito del mancato rispetto del Patto di stabilità degli anni 2012 o precedenti e la cui violazione sia stata riconosciuta in anni successivi al 2014, anche a seguito dell'insorgere di interpretazioni contrastanti delle norme finanziarie recate da sentenze delle Sezioni regionali della Corte dei Conti riferite ad anni precedenti. Qualora già applicata, la norma dispone il venir meno degli effetti già previsti dalla sanzione.

5. Il sistema premiale

La legge di bilancio 2017 revisiona il meccanismo della premialità (comma 479 legge di bilancio). A decorrere dal 2018 è infatti previsto un sistema premiale a favore degli enti che rispettano congiuntamente le seguenti tre condizioni:

- rispetto del saldo finale di competenza,
- saldo finale di cassa non negativo,
- invio della certificazione entro il 31 marzo.

Alle Città metropolitane, alle Province e ai Comuni che presentano congiuntamente tali tre condizioni sono assegnate le eventuali risorse derivanti dalle sanzioni finanziarie comminate agli enti inadempienti del rispettivo comparto. Tali risorse devono essere utilizzate per la realizzazione di investimenti e sono assegnate entro il 30 luglio di ciascun anno con decreto del MEF. L'ammontare delle risorse è determinato d'intesa con la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali

Così come per le sanzioni, è previsto anche un criterio innovativo di proporzionalità in fase premiale. In particolare, la norma fissa una soglia entro la quale l'*overshooting* può essere considerato fisiologico e non indice di deficitaria programmazione/gestione delle risorse disponibili; quindi per i Comuni che rispettano il saldo (e che inviano la certificazione entro i termini) ed il cui *overshooting* è inferiore all'1% delle entrate finali, nell'anno successivo la percentuale della capacità assunzionale è innalzata al 90% della spesa per il personale cessato⁽⁷⁾.

Rimane da osservare che per il singolo ente, fatta salva la condizione di rispetto del saldo finale di competenza, il conseguimento di un saldo negativo di cassa - pur determinando l'esclusione da eventuali assegnazioni di quote premiali - potrebbe assumere comunque un'accezione positiva, dando evidenza circa la capacità di smaltimento dei residui in conto capitale accumulatisi in bilancio durante gli anni del Patto di stabilità interno.

7 La legge di bilancio 2017 fissava tale percentuale al 75%. Tuttavia, per i Comuni fino a 10mila abitanti la quota di turn over era già stata fissata, dal decreto-legge 113/2016, al 75%. L'incentivo così previsto, pertanto, non avrebbe avuto effetto su un'ampia fascia di Comuni. Per tale ragione, Anci ha presentato un emendamento, recepito dal decreto-legge 50/2017 "Manovrina"

6. I Patti di solidarietà

La stabilizzazione delle regole per il triennio 2017-2019, come anticipato, passa anche per i patti di solidarietà, nazionali e regionali. Strumenti di flessibilizzazione nella gestione ed utilizzo degli spazi finanziari disponibili, previsti dalla legge 243/2012 e disciplinati dal DPCM n. 21 del 21 febbraio 2017, consentono la redistribuzione di spazi finanziari a livello regionale e nazionale, così da favorire il loro pieno utilizzo e sostenere, per questa via, il rilancio degli investimenti locali.

I patti di solidarietà nazionale e le intese regionali, finalizzati a favorire le spese di investimento da realizzare attraverso l'uso dell'avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti e il ricorso al debito, sono integrativi (ed aggiuntivi) rispetto agli spazi finanziari autonomamente a disposizione di ciascun ente. Pertanto, tali spazi non possono essere richiesti qualora le operazioni di investimento da parte di ciascun ente locale, realizzate mediante debito o avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti, possano essere effettuate nel rispetto del proprio saldo di cui al comma 1, dell'articolo 9, della legge n. 243 del 2012, ma solo nell'eventualità in cui questi non siano sufficienti alla realizzazione degli investimenti previsti. Infatti, il DPCM n. 21 del 2017, nel precisare che il finanziamento delle opere tramite ricorso al debito o utilizzo degli avanzi di amministrazione degli esercizi precedenti nell'ambito del proprio saldo finale di competenza non necessita di alcuna ratifica/autorizzazione in sede di intesa regionale, esplicita che le intese a livello regionale ed il patto di solidarietà nazionale riguardano esclusivamente la redistribuzione degli spazi finanziari ulteriori, lasciando così piena autonomia agli enti per ciò che riguarda gli investimenti nel rispetto del proprio saldo di competenza.

Una ulteriore importante novità è la tempistica di tali nuovi strumenti, anticipata di molto rispetto agli anni precedenti, così da favorire la realizzazione degli interventi. Inoltre, gli enti possono chiedere/cedere spazi "per uno o più esercizi successivi", in un'ottica di programmazione delle opere pubbliche di medio periodo e non più limitato all'anno in corso.

Recependo e formalizzando un'istanza di Anci, è stato definitivamente esplicitato che gli spazi richiesti per investimenti finanziati con avanzo di amministrazione possono essere riferiti ad impegni esigibili nel 2017, nonché al fondo pluriennale di spesa a copertura degli impegni esigibili nei futuri esercizi. Non così per gli spazi richiesti per investimenti finanziati con operazioni di indebitamento che devono riguardare solo ed esclusivamente investimenti con impegni esigibili nel 2017. Si tratta di una precisazione importante, soprattutto alla luce delle sanzioni previste in caso di non totale utilizzo degli spazi stessi.

Gli spazi finanziari acquisiti mediante i patti di solidarietà nazionale e le intese regionali hanno uno specifico vincolo di destinazione: devono, cioè, essere utilizzati esclusivamente per sostenere spese di investimento da realizzare attraverso l'avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti e il ricorso al debito e non possono, quindi, essere utilizzati per altre finalità (a titolo esemplificativo, per effettuare impegni di spesa negli anni successivi se finanziati con indebitamento). Pertanto, gli enti che acquisiscono spazi finanziari devono tendere ad un obiettivo di saldo di finanza pubblica che tenga conto dell'eventuale mancato utilizzo degli spazi per le finalità per cui sono stati attribuiti.

Gli spazi finanziari acquisiti e non utilizzati sono recuperati, in sede di certificazione, attraverso una modifica peggiorativa dell'obiettivo di saldo finale di competenza per un importo pari a tali spazi non utilizzati. In sede di certificazione del saldo finale di competenza 2017, il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico-finanziario devono, pertanto, attestare che i maggiori spazi finanziari acquisiti sono stati utilizzati esclusivamente per effettuare investimenti attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti e il ricorso all'indebitamento.

Se il patto nazionale verticale e le intese regionali verticali si configurano come sconto di manovra, in quanto gli spazi finanziari acquisiti non devono essere restituiti nel biennio, il patto orizzontale nazionale e le intese

regionali orizzontali si configurano, invece, come prestito di manovra, dal momento che gli spazi finanziari acquisiti o ceduti sono oggetto di restituzione o recupero in un biennio. In tutti i casi, tuttavia, il comma 507 della legge di bilancio sanziona il mancato o parziale utilizzo degli spazi finanziari ottenuti, con l'impossibilità per l'ente locale di beneficiare di spazi finanziari nell'esercizio successivo.

Una ulteriore sanzione è prevista nel caso in cui gli enti beneficiari non trasmettano, ai sensi del decreto legislativo 29 dicembre 2011, n. 229, le informazioni relative agli investimenti effettuati a valere su tali spazi alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche - Settore Opere Pubbliche (BDAP-MOP) della RGS. In tale evenienza, gli enti inadempienti non possono procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano proceduto all'invio delle informazioni in BDAP.

6.1 Il Patto di solidarietà nazionale verticale

Per il triennio 2017-2019, la legge di bilancio 2017 (comma 485) assegna spazi finanziari agli enti locali nel limite complessivo di 700 milioni di euro annui (di cui 300 milioni di euro destinati ad interventi di edilizia scolastica) nell'ambito dei patti nazionali di cui all'articolo 10, comma 4, della legge 24 dicembre 2012, n. 243. Pertanto, per il 2017 gli spazi finanziari disponibili, per la realizzazione di interventi finanziati con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti e ricorso al debito, sono pari a:

- 300 milioni di euro per interventi di edilizia scolastica da ripartire secondo le priorità indicate in legge di bilancio, gestiti dalla Struttura di missione per l'edilizia scolastica;
- 400 milioni di euro da ripartire, anche in questo caso, secondo le priorità indicate in legge di bilancio. Tale plafond deve finanziare anche gli ulteriori interventi di edilizia scolastica eccedenti i 300 milioni di euro di cui al punto precedente. Gli spazi sono gestiti direttamente dal Ministero dell'economia e delle finanze - Ragioneria generale dello Stato⁸.

8 Il decreto di assegnazione dei 700 milioni di euro di spazi finanziari è unico, ed emesso dal

Per una maggiore chiarezza espositiva le due tipologie di spazi saranno trattate separatamente.

Edilizia scolastica

Le richieste di assegnazione degli spazi finanziari richiesti per interventi di edilizia scolastica (commi 487-489 legge di bilancio 2017) sono state evase secondo i criteri prioritari espressamente indicati in legge di bilancio:

- interventi di edilizia scolastica già avviati, a valere su risorse acquisite mediante contrazione di mutuo, e per i quali sono stati attribuiti spazi finanziari nell'anno 2016 ai sensi del D.P.C.M. 27 aprile 2016 (cd sbloc-casuoole);
- interventi di nuova costruzione di edifici scolastici per i quali l'ente disponga del progetto esecutivo validato e per i quali l'ente stesso non abbia pubblicato il bando alla data di entrata in vigore della legge di bilancio (01/01/2017). Rientrano in tale fattispecie anche interventi di demolizione e ricostruzione, interventi di ampliamento superiori al 20% della superficie esistente, acquisto di edifici esistenti destinati ad attività scolastica;
- ulteriori tipologie di interventi per i quali l'ente disponga del progetto esecutivo validato e per i quali l'ente stesso non abbia pubblicato il bando alla data di entrata in vigore della legge di bilancio.

Il progetto esecutivo validato rappresenta un elemento prioritario per la concessione degli spazi finanziari: ciò non significa che non possano essere richiesti spazi finanziari anche per interventi di edilizia scolastica appartenenti a casistiche diverse dalle precedenti e che non dispongano del progetto esecutivo validato. In questo caso, però, gli spazi saranno assegnati solo in via residuale e dopo aver soddisfatto pienamente le richieste secondo l'ordine di priorità previsto dalla norma.

Il decreto-legge 50 del 2017 "Manovrina" apporta alcune puntuali ma significative variazioni all'impianto degli spazi finanziari per interventi di

Ministero dell'economia e finanze.

edilizia scolastica. In particolare, la priorità relativa alla nuova costruzione di edifici viene estesa anche all'adeguamento antisismico degli edifici esistenti. Vengono, inoltre, introdotte, a valle, due ulteriori priorità, in base alle quali possono essere soddisfatte le richieste:

- per interventi di nuova costruzione o di adeguamento antisismico degli edifici scolastici;
- per altri interventi di edilizia scolastica.

Per queste due ultime tipologie gli enti devono disporre della progettazione definitiva, così da estendere la richiesta di spazi ad una platea maggiore di enti.

Inoltre, per far fronte alle esigenze dei Comuni facenti parte di unioni alle quali è stata delegata la funzione dell'edilizia scolastica, i trasferimenti comunali in conto capitale a favore dell'unione sono equiparati, fin dall'anno in corso, agli investimenti diretti dei Comuni.

Tutte le richieste appartenenti alle tre priorità individuate dalla norma, formalizzate entro il termine del 20 febbraio scorso, sono state soddisfatte. Dei 300 milioni di euro di spazi messi a disposizione per gli interventi espressamente previsti dalla legge di bilancio, le richieste ammontano infatti a 272,7 milioni di euro (di cui 248,5 milioni di euro (91,1%) sono appannaggio dei Comuni). In particolare:

- agli interventi per edilizia scolastica già avviati, a valere su risorse acquisite mediante contrazione di mutuo, e per i quali sono stati attribuiti spazi finanziari nell'anno 2016 ai sensi del D.P.C.M. 27 aprile 2016 (cd sbloccascuole) sono stati attribuiti complessivi 58,377 milioni di euro;
- agli interventi per la nuova costruzione di edifici scolastici per i quali l'ente dispone del progetto esecutivo validato sono stati assegnati 44,178 milioni di euro;
- ai progetti per tipologie di interventi differenti rispetto alle due precedenti casistiche e per i quali l'ente già dispone del progetto esecutivo validato sono stati attribuiti 170,191 milioni di euro⁽⁹⁾.

9 In seguito a richieste di rinuncia pervenute in data successiva alla determina della Pre-

In aggiunta, sono pervenute richieste di spazi finanziari per ulteriori interventi su edifici scolastici diversi da quelli prioritariamente individuati dalla norma, per un importo pari a 155,044 milioni di euro. Di questi, 27,254 milioni di euro sono stati attinti dai 300 milioni gestiti direttamente dalla Struttura di missione per l'edilizia scolastica, mentre la restante somma (pari a 127,790 milioni di euro, di cui 81 milioni di euro richiesti dai Comuni) è stata attinta dal plafond di 400 milioni di euro di spazi finanziari assegnati dalla legge di bilancio al Ministero dell'economia e delle finanze.

Ulteriori spazi finanziari

Per gli spazi finanziari non riferiti all'edilizia scolastica, la legge di bilancio ha previsto che l'assegnazione avvenisse sulla base del seguente ordine di priorità (comma 492 legge bilancio 2017):

- a0) investimenti dei Comuni, finalizzati a fronteggiare gli eccezionali eventi sismici del 2012 e del 2016 e la ricostruzione, finanziati con avanzo di amministrazione o da operazioni di indebitamento, per i quali gli enti dispongono di progetti esecutivi redatti e validati in conformità alla vigente normativa, completi del cronoprogramma della spesa;
- a) investimenti finanziati con avanzo di amministrazione o operazioni di indebitamento:
 - 1) dei Comuni istituiti nel quinquennio precedente all'anno di riferimento, a seguito dei processi di fusione previsti dalla legislazione vigente. Per tale priorità, la norma non chiedeva la disponibilità della progettazione esecutiva;
 - 2) dei Comuni con popolazione inferiore a mille abitanti in possesso di progetti esecutivi redatti e validati in conformità alla vigente normativa, completi del cronoprogramma della spesa. Il decreto-legge n. 50 del 2017 estende agli enti fino a 5mila abitanti la priorità di as-

sidenza del Consiglio dei Ministri - Struttura di missione per il coordinamento e impulso nell'attuazione di interventi di riqualificazione dell'edilizia scolastica del 2 marzo 2017, n. 5, come modificata con successiva nota SMES n. 131 del 10 marzo 2017, l'assegnazione i spazi per ciascuna priorità è stata successivamente modificata, come evidenziato nel paragrafo successivo relativo agli "Ulteriori spazi finanziari".

segnazione degli spazi, stabilendo altresì che non sia necessario il progetto esecutivo validato. La nuova disposizione amplia, pertanto, la platea agli enti beneficiari di piccola dimensione, i quali presentando elevati avanzi di amministrazione ed una elevata rigidità di bilancio, hanno incontrato grandi difficoltà con le nuove regole di finanza locale. Tale estensione, si ritiene avrà anche un impatto positivo sulla riduzione dell'*overshooting* del comparto;

- b) ulteriori interventi di edilizia scolastica, non soddisfatti dal plafond di 300 milioni di euro disciplinati dai commi 487-489 (di cui al paragrafo precedente). Il decreto-legge n. 50 del 2017 è intervenuto anche in merito a tale priorità, rimuovendola e stabilendo che a decorrere dal 2018 il plafond degli spazi finanziari destinati all'edilizia scolastica non possa superare la soglia di 300 milioni di euro, così da non erodere la disponibilità di spazi finanziari appannaggio delle restanti priorità. Nel caso in cui le richieste dovessero risultare superiori a tale importo, l'assegnazione degli spazi andrà a soddisfare pienamente le richieste degli enti che presentano una maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto all'avanzo di amministrazione. Nel caso in cui, invece, le richieste fossero inferiori a detto plafond, tale differenza incrementerà l'importo a favore degli altri interventi del patto nazionale verticale;
- c) investimenti finalizzati all'adeguamento e al miglioramento sismico degli immobili, finanziati con avanzo di amministrazione, per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla normativa vigente, completo del cronoprogramma della spesa;
- d) investimenti finalizzati alla prevenzione del rischio idrogeologico ed alla messa in sicurezza ed alla bonifica di siti inquinati ad alto rischio ambientale, individuati come prioritari per il loro rilevante impatto sanitario, finanziati con avanzo di amministrazione, per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla normativa vigente, completo del cronoprogramma della spesa.

Anche in questo caso, gli enti locali hanno inoltre potuto presentare richieste di spazi anche per:

- e) investimenti finanziati con avanzo di amministrazione per interventi

- diversi da quelli espressamente previsti in legge di bilancio 2017;
- f) investimenti finanziati con operazioni di indebitamento (solo ed esclusivamente per impegni esigibili nel 2017) per interventi diversi da quelli espressamente previsti in legge di bilancio 2017.

La disponibilità del progetto esecutivo validato, infatti, costituisce, così come per gli interventi di edilizia scolastica di cui al paragrafo precedente, un elemento che incide sulla priorità di assegnazione degli spazi finanziari. Tali due tipologie di richieste sono soddisfatte in via residuale, e solo dopo aver soddisfatto pienamente le richieste di spazi finanziari previste dalla normativa.

Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 14 marzo 2017 sono stati attribuiti gli spazi finanziari per l'anno 2017 per complessivi 700 milioni, comprensivi della quota di interventi per edilizia scolastica, agli enti che hanno fatto richiesta entro il termine del 20 febbraio 2017.

Le richieste pervenute alla RGS ammontano complessivamente a circa 565 milioni di euro, di cui 492 milioni di euro richiesti dai Comuni, 50 milioni di euro dalle Città metropolitane e 23 milioni di euro dalle Province. Gli spazi finanziari complessivamente richiesti a valere delle priorità individuate dalla legge di bilancio 2017 ammontano a 236 milioni di euro (di cui 127,79 milioni di euro per ulteriori interventi di edilizia scolastica eccedenti il plafond di 300 milioni di euro e ricadenti nella precedente lettera b), e pertanto le richieste sono state totalmente soddisfatte. I restanti 164 milioni di euro di spazi sono stati assegnati agli enti locali che hanno presentato richieste per interventi diversi da quelli indicati dalla legge di bilancio 2017 ed indicate alle precedenti lettere e) ed f). Essendo la richiesta di spazi per tali tipologie superiore all'ammontare residuo disponibile, l'attribuzione è stata effettuata, come indicato dalla legge di bilancio, a favore degli enti con una maggiore incidenza del fondo di cassa al 31 dicembre dell'anno precedente rispetto all'avanzo di amministrazione, al netto della quota accantonata del Fondo crediti di dubbia esigibilità, risultante dal rendiconto (o dal preconsuntivo) dell'anno precedente. In tal modo è stato possibile finanziare totalmente un numero consistente di progetti, evitando il taglio lineare dei progetti degli anni precedenti che aveva causato, in diverse occasioni, problemi agli

enti nella ricerca delle risorse “tagliate” per la realizzazione dell’intervento. Tuttavia, a seguito di richieste di rinuncia parziale o totale pervenute da parte di alcuni enti beneficiari di spazi per interventi di edilizia scolastica, e a seguito di sistemazioni di errori materiali e tecnici delle richieste, e considerato che il 2017 è stato il primo anno di attuazione delle nuove regole in materia di patto nazionale verticale, al fine di favorire il pieno utilizzo degli spazi si è proceduto ad una riassegnazione degli spazi finanziari residui disponibili, con lo scorrimento della graduatoria degli enti già definita in sede di prima assegnazione⁽¹⁰⁾, favorendo così l’inclusione di ulteriori interventi non appartenenti alle priorità identificate dalla legge di bilancio.

Tabella 2. Patto nazionale verticale. Importo spazi finanziari acquisiti a seguito della riassegnazione con decreto MEF 26 aprile 2017, per tipologia di intervento, (valori in migliaia di euro)

Tipologia di intervento	Importo	di cui quota Comuni*	% Comuni
Comuni cratere e ricostruzione (lett. 0a) comma 492)	7.063	7.063	100,00%
Comuni fusi (lett. a1) comma 492)	19.733	19.473	98,70%
Comuni con meno di 1.000 abitanti (lett. a2) comma 492)	21.710	21.595	99,50%
Edilizia scolastica (commi 487-489)	300.000	248.558	82,85%
Ulteriori interventi edilizia scolastica (lett. b) c. 492)	102.804	81.089	78,88%
Miglioramento sismico (lett. c) comma 492)	18.153	16.219	89,30%
Prevenzione rischio geologico (lett. d) comma 492)	35.954	30.903	86,00%
Altri investimenti finanziati da avanzo (comma 485)	152.063	99.442	65,40%
Altri investimenti finanziati da debito (comma 485)	42.520	40.255	94,70%
Totale	700.000	564.597	80,70%

*Per Comuni beneficiari si intendono gli enti appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, alla Sardegna e alla Sicilia

Fonte: elaborazione Ifel su dati RGS

¹⁰ La riassegnazione degli spazi finanziari è stata definita con decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 26 aprile 2017, n. 77112.

Dei 700 milioni di euro complessivi di spazi finanziari per l'anno 2017, 564,5 milioni di euro (l'80,7% del totale) sono stati assegnati a 1.169 Comuni appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, Sardegna e Sicilia⁽¹¹⁾.

Gli spazi finanziari assegnati alle due tipologie di interventi non indicati come prioritari dalla legge di bilancio ammontano a 139,6 milioni di euro, poco meno di un quarto degli spazi complessivamente acquisiti dai 371 Comuni. L'esiguo numero di enti del cratere beneficiari di spazi (11 per 7 milioni di euro) può essere ricondotto alla necessità di disporre del progetto esecutivo degli interventi. Tale limitazione, tuttavia, è stata superata dal decreto-legge 50 del 2017 (dl Manovrina) e dal decreto-legge 91 del 2017 (dl Mezzogiorno)⁽¹²⁾. I Comuni nati da fusione, che per la prima volta sono sottoposti ai vincoli di finanza pubblica, sono beneficiari di 19,4 milioni di euro di spazi. In questo caso, è bene ricordare, non era necessario presentare il progetto esecutivo.

11 Se si aggiungono Valle d'Aosta, Friuli-Venezia Giulia e Trentino-Alto Adige tale importo aumenta a 570,7 milioni di euro.

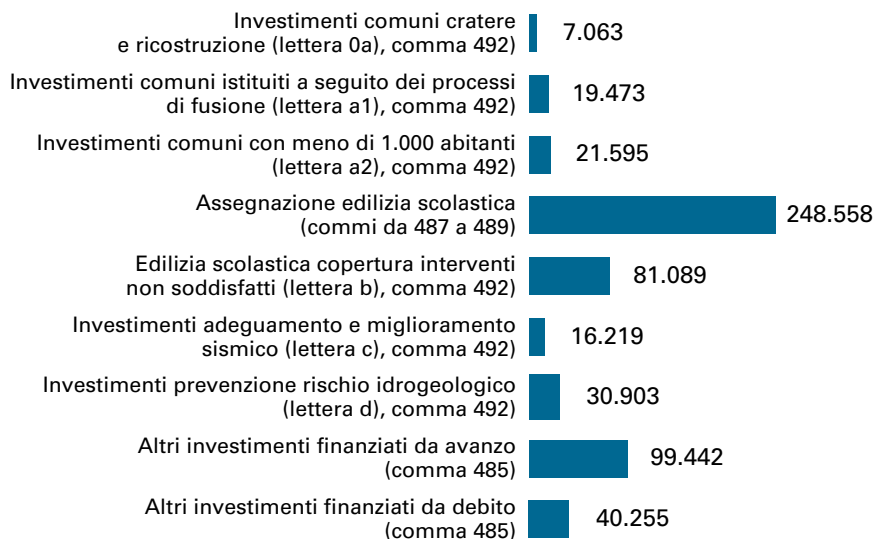
12 Per una maggiore trattazione dell'argomento si rinvia al capitolo 7 della pubblicazione.

Tabella 3. Patto nazionale verticale. Importo spazi finanziari concessi e numero dei Comuni beneficiari, per tipologia di intervento (valori in migliaia di euro)		
Tipologia di intervento	Importo spazi concessi	Numero Comuni beneficiari*
Investimenti comuni cratere e ricostruzione (lettera 0a), comma 492)	7.063	11
Investimenti comuni istituiti a seguito dei processi di fusione (lettera a1), comma 492)	19.473	21
Investimenti comuni con meno di 1.000 abitanti (lettera a2), comma 492)	21.595	143
Assegnazione edilizia scolastica (commi da 487 a 489)	248.558	715
Edilizia scolastica copertura interventi non soddisfatti (lettera b), comma 492)	81.089	261
Investimenti adeguamento e miglioramento sismico (lettera c), comma 492)	16.219	26
Investimenti prevenzione rischio idrogeologico (lettera d), comma 492)	30.903	65
Altri investimenti finanziati da avanzo (comma 485)	99.442	266
Altri investimenti finanziati da debito (comma 485)	40.255	105
Totale spazi finanziari acquisiti	564.597	1.169

**Per Comuni beneficiari si intendono gli enti appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, alla Sardegna e alla Sicilia. Inoltre, il numero complessivo dei Comuni beneficiari risulta inferiore alla somma degli enti beneficiari per singola tipologia di intervento perché in diversi casi l'Ente acquisisce spazi finanziari per diverse tipologie di intervento*

Fonte: elaborazione Ifel su dati RGS

Grafico 1. Patto nazionale verticale. Importo spazi finanziari concessi ai Comuni beneficiari*, per tipologia di intervento (valori in migliaia di euro)



**Per Comuni beneficiari si intendono gli enti appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, alla Sardegna e alla Sicilia*

Fonte: elaborazione Ifel su dati RGS

Tabella 4. Patto nazionale verticale. Importo spazi finanziari concessi e numero dei Comuni beneficiari, per Regione (valori in migliaia di euro)				
Regione	Spazi acquisiti	% Spazi acquisiti	N. Comuni beneficiari*	% Comuni beneficiari*
Piemonte	65.140	11,5%	247	21,1%
Lombardia	176.720	31,3%	375	32,1%
Liguria	28.816	5,1%	37	3,2%
Veneto	38.474	6,8%	100	8,6%
Emilia-Romagna	46.811	8,3%	71	6,1%
Toscana	29.249	5,2%	41	3,5%
Umbria	2.890	0,5%	8	0,7%
Marche	24.220	4,3%	39	3,3%
Lazio	24.670	4,4%	27	2,3%
Abruzzo	13.104	2,3%	35	3,0%
Molise	984	0,2%	4	0,3%
Campania	25.364	4,5%	24	2,1%
Puglia	27.535	4,9%	36	3,1%
Basilicata	13.630	2,4%	11	0,9%
Calabria	8.354	1,5%	24	2,1%
Sicilia	18.431	3,3%	34	2,9%
Sardegna	20.205	3,6%	56	4,8%
Italia	564.597	100,0%	1.169	100,0%
Nord	355.961	63,0%	830	71,0%
Centro	81.029	14,4%	115	9,8%
Sud e isole	127.607	22,6%	224	19,2%

**Per Comuni beneficiari si intendono gli enti appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, alla Sardegna e alla Sicilia*

Fonte: elaborazione Ifel su dati RGS

6.2 Il Patto di solidarietà nazionale orizzontale

Le operazioni di indebitamento e investimento non soddisfatte dalle intese regionali e dal patto nazionale verticale possono essere soddisfatte attraverso il patto di solidarietà nazionale orizzontale di cui all'articolo 4 del DPCM 21 febbraio 2017, n. 21.

Il patto di solidarietà nazionale consente, per il triennio 2017-2019, agli enti locali del territorio nazionale la redistribuzione di spazi per ciascun anno. Attraverso tale strumento, infatti, gli enti locali possono cedere, per uno o più esercizi successivi, spazi finanziari finalizzati ad investimenti da realizzare con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti o con ricorso al debito. Contestualmente, gli enti locali possono richiedere, per uno o più esercizi successivi, spazi finanziari per investimenti da realizzare con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti o con ricorso al debito.

Per la richiesta di spazi finanziari, la nota della RGS di avvio dei termini per la presentazione delle domande, pur evidenziando che questa deve essere limitata alla quota non soddisfatta dalle intese regionali e/o dal patto nazionale verticale, esplicita che, fatta salva tale priorità, potranno avanzare richieste anche gli enti che non hanno precedentemente presentato domanda di spazi finanziari nell'ambito di tali fattispecie.

Lo stesso DPCM 21/2017 indica l'ordine prioritario con cui assegnare le risorse:

- a) Comuni esclusi dai vincoli di finanza pubblica nell'anno 2015 in quanto con popolazione fino a 1.000 abitanti;
- b) enti territoriali in possesso del progetto esecutivo, validato ed approvato in conformità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma della spesa, con la maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto alla quota vincolata agli investimenti del risultato di amministrazione, risultante dal rendiconto o dal preconsuntivo dell'anno precedente, per operazioni di investimento da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione;
- c) enti in possesso del progetto esecutivo, validato ed approvato in con-

formità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma della spesa, con la maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto alla quota libera del risultato di amministrazione destinata agli investimenti, risultante dal rendiconto o dal preconsuntivo dell'anno precedente, per operazioni di investimento da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione.

Le domande di acquisizione e cessione di spazi finanziari, da formalizzare entro il termine del 15 luglio 2017, devono essere corredate delle informazioni relative:

- all'avanzo di amministrazione al netto della quota accantonata del Fondo crediti di dubbia esigibilità, risultante dal rendiconto della gestione o dal preconsuntivo dell'anno 2016,
- al fondo di cassa al 31 dicembre del medesimo anno,
- alla quota dei fondi stanziati in bilancio di previsione per l'anno 2017 destinati a confluire nel risultato di amministrazione.

Queste informazioni sono utilizzate nel caso in cui, fermo restando l'ordine di priorità indicato, gli spazi ceduti siano inferiori all'ammontare degli spazi richiesti. L'attribuzione verrà effettuata, in questo caso, a favore degli enti che, in analogia a quanto previsto dal patto nazionale verticale, presentano una maggiore quota del fondo cassa rispetto all'avanzo di amministrazione. Inoltre, la normativa prevede che la distribuzione degli spazi finanziari avvenga distintamente per Regioni e Province Autonome di Trento e di Bolzano, Città metropolitane e Province, Comuni.

In un'ottica di programmazione pluriennale propria delle regole finanziarie in vigore, gli enti per la prima volta hanno la possibilità di richiedere e cedere spazi finanziari non solo relativamente al 2017, ma per il triennio 2017-2019. La restituzione degli spazi avverrà nel biennio successivo all'anno di richiesta/cessione. In ogni caso, agli enti che cedono spazi finanziari, l'obiettivo di saldo è diminuito, nel biennio successivo a quello della cessione, per un importo annuale pari alla metà della quota ceduta. Al contrario, agli enti che acquisiscono spazi finanziari, l'obiettivo di saldo

è aumentato, nel biennio successivo a quello dell'acquisizione, per un importo annuale pari alla metà della quota acquisita.

L'assegnazione degli spazi è avvenuta sulla base delle priorità indicate dalla norma, con riferimento a ciascun anno del triennio e distintamente per comparto.

Per il 2017, le Regioni e le Province autonome non hanno ceduto né richiesto spazi. Le Province e le Città metropolitane hanno ceduto 18 milioni di euro di spazi a fronte di 14 milioni di euro di richieste. I Comuni hanno ceduto 64 milioni di euro a fronte di 68 milioni di euro di richieste. Dal momento che dopo aver soddisfatto tutte le richieste delle Province e Città metropolitane sono residuati 4 milioni di euro di spazi finanziari, importo pari a consentire il pieno soddisfacimento delle richieste dei Comuni, la RGS, sentite Anci e Upi, ha ritenuto opportuno utilizzare tale importo per consentire il pieno soddisfacimento delle richieste presentate dai Comuni.

Per il 2018 solo i Comuni hanno ceduto spazi finanziari per un milione di euro, a fronte di 10 milioni di richieste di spazi. In questo caso, l'assegnazione è stata effettuata sulla base dell'ordine di priorità indicato dalla normativa vigente e sulla base della maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto all'avanzo di amministrazione, quest'ultimo considerato al netto della quota accantonata nel Fondo crediti di dubbia esigibilità. Le Province e le Città metropolitane hanno avanzato solo richieste di spazi finanziari (2,7 milioni di euro), pertanto non è stato possibile procedere all'assegnazione di spazi.

Infine, per l'anno 2019 a fronte della richiesta di spazi delle Province e delle Città metropolitane per 2 milioni di euro e dei Comuni per 2,8 milioni di euro circa, non sono pervenute richieste di cessione di spazi, e pertanto non è stato possibile procedere ad alcuna assegnazione.

Relativamente al 2017, si evidenzia come i Comuni di Lombardia e Campania ottengano, congiuntamente, poco meno della metà degli spazi finanziari acquisiti (46,4%), ma soprattutto è da osservare l'elevato importo

di spazi acquisiti e l'alto numero di Comuni beneficiari nel sud e nelle isole, probabilmente in ragione del basso dinamismo manifestato in sede di intese regionali, come si vedrà nel paragrafo successivo.

Tabella 5. Patto nazionale orizzontale. Importo spazi finanziari concessi e numero dei Comuni beneficiari, per regione (valori in migliaia di euro)				
Regione	Spazi acquisiti	% Spazi acquisiti	N. Comuni beneficiari	% Comuni beneficiari*
Piemonte	5.456	8,1%	24	14,1%
Lombardia	17.575	25,9%	21	12,4%
Liguria	1.764	2,6%	10	5,9%
Veneto	1.708	2,5%	8	4,7%
Emilia-Romagna	1.605	2,4%	6	3,5%
Toscana	1.153	1,7%	5	2,9%
Umbria	450	0,7%	1	0,6%
Marche	1.662	2,5%	3	1,8%
Lazio	3.437	5,1%	11	6,5%
Abruzzo	1.246	1,8%	8	4,7%
Molise	183	0,3%	2	1,2%
Campania	13.891	20,5%	23	13,5%
Puglia	3.328	4,9%	5	2,9%
Basilicata	134	0,2%	1	0,6%
Calabria	3.230	4,8%	9	5,3%
Sicilia	5.560	8,2%	14	8,2%
Sardegna	5.352	7,9%	19	11,2%
Italia	67.734	100,0%	170	100,0%
Nord	28.108	41,5%	69	40,6%
Centro	6.702	9,9%	20	11,8%
Sud e isole	32.924	48,6%	81	47,6%

*Per Comuni beneficiari si intendono gli enti appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, alla Sardegna e alla Sicilia

Fonte: elaborazione Ifel su dati RGS

6.3 Le intese regionali

Le intese regionali consentono di effettuare operazioni di investimento attraverso l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione degli anni precedenti e il ricorso al debito. Come già anticipato, gli scambi degli spazi finanziari che avvengono nell'ambito delle intese regionali devono garantire, per ciascun anno di riferimento, il rispetto del saldo finale non negativo del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la regione stessa.

Nel caso delle intese regionali orizzontali, il DPCM n. 21 del 2017 chiarisce che le richieste di acquisizione/cessione di spazi finanziari possono riguardare uno o più esercizi successivi, così da favorire la programmazione pluriennale degli interventi. Inoltre, a differenza del passato, gli enti che partecipano alle intese regionali possono, in sede di richiesta, indicare i tempi (da due a cinque anni successivi) e le modalità annue di restituzione. Pertanto, gli enti che cedono/acquisiscono spazi finanziari indicano i tempi e le modalità per il miglioramento/peggioramento del saldo negli esercizi successivi, da un minimo di 2 ad un massimo di 5 anni, con priorità di soddisfazione a favore degli enti che cedono. La quota del primo anno (che potrebbe essere anche il quarto anno successivo a quello in cui si richiedono/cedono spazi finanziari) non può essere inferiore al 50%. Sotto questo punto, tuttavia, si avverte un ritardo nella regolazione della finanza a livello territoriale. Infatti, non è stata prevista, in questo primo anno, la possibilità di restituzione entro il quinquennio successivo, ma solo nel biennio 2018-2019. In definitiva, con uno sforzo aggiuntivo in termini di coordinamento, peraltro richiesto dal legislatore alle Regioni, mirato a far coincidere le diverse istanze pluriennali con il rispetto annuale del saldo non negativo a livello aggregato, avrebbero potuto essere garantiti ulteriori e importanti elementi di flessibilità nella cruciale fase di regionalizzazione della manovra.

Gli spazi finanziari sono assegnati tenendo conto del seguente ordine di priorità:

a) dei Comuni esclusi dai vincoli di finanza pubblica nell'anno 2015 in

quanto con popolazione fino a 1.000 abitanti, esplicitando in questo modo la priorità riconosciuta agli enti che non erano in regime di Patto di stabilità;

- b) dei Comuni istituiti, nel quinquennio precedente all'anno dell'intesa, a seguito dei processi di fusione previsti dalla legislazione vigente. Sono considerati esclusivamente i Comuni per i quali i processi di fusione si sono conclusi entro il 1° gennaio dell'anno dell'intesa stessa;
- c) degli enti territoriali che dispongono di progetti esecutivi validati ed approvati in conformità alla vigente normativa, completi del cronoprogramma della spesa, e che presentano la maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto alla quota del risultato di amministrazione vincolata agli investimenti, risultante dal rendiconto o dal preconsuntivo dell'anno precedente, per operazioni di investimento da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione;
- d) degli enti territoriali che dispongono di progetti esecutivi, validati ed approvati in conformità alla vigente normativa, completi del cronoprogramma della spesa, e che presentano la maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto alla quota libera del risultato di amministrazione destinata agli investimenti, risultante dal rendiconto o dal preconsuntivo dell'anno precedente, per operazioni di investimento da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione.

Inoltre, le Regioni e le Province autonome possono definire ulteriori criteri per l'assegnazione, che devono però ritenersi aggiuntivi rispetto ai quattro precedentemente individuati. Anche in questo caso, tuttavia, occorre segnalare un ritardo qualitativo nella regolazione regionale, che con l'eccezione di pochi casi, ha previsto solo i criteri prioritari individuati da DPCM per l'assegnazione degli spazi finanziari, assumendo questi valenza generale. Solo in pochi casi questi sono stati integrati con specifiche istanze del territorio di riferimento.

Nel caso in cui gli spazi finanziari non siano sufficienti a soddisfare le richieste, l'aggiudicazione, fermo restando l'ordine di priorità identificato, è effettuata a favore degli enti che presentano la maggiore incidenza del

fondo di cassa rispetto all'avanzo di amministrazione al netto della quota accantonata del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Sulla base delle richieste pervenute alle Regioni entro il 30 aprile 2017, sono stati attribuiti gli spazi, dandone comunicazione agli enti interessati ed alla Ragioneria generale dello Stato entro il successivo 31 maggio. Al riguardo, preme evidenziare come nelle Regioni del sud Italia e in Sardegna non sia stato possibile procedere allo scambio di spazi finanziari nell'ambito delle intese regionali, a causa della presenza di richieste di sole acquisizione di spazi.

In caso di inerzia di Regioni e Province autonome nell'avvio delle intese regionali o di interruzione dell'iter o irregolarità circa la comunicazione a Ragioneria generale dello Stato nei tempi previsti dalla legislazione vigente, il DPCM 21 del 2017 prevede un potere sostitutivo dello Stato, che si conclude con la redistribuzione degli spazi finanziari entro il 15 giugno 2017. Questo potere non è stato esercitato nel 2017.

Oltre alle intese regionali orizzontali, è data la possibilità alle Regioni di cedere ai propri enti locali, per uno o più esercizi successivi, spazi finanziari per i quali non è prevista la restituzione negli esercizi successivi, con l'obiettivo di favorire investimenti nei settori ritenuti strategici a livello regionale (alla stregua del precedente Patto verticale regionale), rispettando la medesima tempistica prevista per le intese regionali.

Ancora una volta, tuttavia, occorre evidenziare un ritardo delle Regioni. Solo Lombardia, Basilicata e Calabria hanno attivato le intese verticali, nonostante gli elevati *overshooting* registrati nel 2016 dal comparto.

Si segnala, infine, che per favorire il soddisfacimento delle esigenze del territorio, eventualmente sulla base di quelle rimaste insoddisfatte nel corso dell'anno, l'art. 15-sexies del decreto-legge 91 del 2017 "Mezzogiorno" prevede una nuova finestra temporale, per il solo 2017, nell'ambito delle intese regionali previste dall'art. 10 della legge 243/2012. La norma dispo-

ne che le Regioni e le Province autonome possano attivare nuovamente le procedure la cessione di spazi finanziari agli enti locali del proprio territorio. Il termine per l'invio della comunicazione degli ulteriori spazi ceduti dalla Regione e acquisiti dagli enti locali al MEF-RGS è il 30 settembre 2017.

Tabella 6. Intese Regionali. Importo spazi finanziari concessi e numero dei comuni beneficiari, per regione (valori in migliaia di euro)

Regione	Importo spazi acquisiti		Numero comuni beneficiari*	
	Verticale**	Orizzontale	Verticale**	Orizzontale
Piemonte	0	3.950	0	29
Lombardia	16.581	11.923	105	37
Liguria	0	1.780	0	9
Veneto	0	3.566	0	11
Emilia-Romagna	0	26.064	0	46
Toscana	0	4.396	0	15
Umbria	0	450	0	2
Marche	0	200	0	1
Lazio	0	4.777	0	22
Abruzzo	0	0	0	0
Molise	0	0	0	0
Campania	0	0	0	0
Puglia	0	0	0	0
Basilicata	8.401	0	31	0
Calabria	275	0	2	0
Sicilia	0	970	0	5
Sardegna	0	0	0	0
Italia	25.257	58.076	138	177
Nord	16.581	47.283	105	132
Centro	0	9.823	0	40
Sud e isole	8.676	970	33	5

*Per Comuni beneficiari si intendono gli enti appartenenti alle Regioni a statuto ordinario, alla Sardegna e alla Sicilia

**Esclusi gli eventuali effetti ex art. 15-sexies del decreto-legge n. 91 del 2017

Fonte: elaborazione Ifel su dati RGS

Prospetto 1. I patti di solidarietà 2017			
Definizione	Riferimenti normativi	Contenuto	Scadenze
<p>Patto di solidarietà nazionale verticale - Edilizia scolastica</p>	<p>art. 1, commi 485-489 Legge n. 232 del 2016 (legge bilancio 2017)</p>	<p>I Comuni comunicano gli spazi finanziari di cui necessitano per interventi di edilizia scolastica da realizzare con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti o ricorso al debito</p>	<p>20 febbraio: gli enti locali comunicano alla PCM - Struttura di missione per il coordinamento e impulso nell'attuazione di interventi di riqualificazione dell'edilizia scolastica gli spazi finanziari di cui necessitano</p> <p>5 marzo: la SMES comunica alla RGS gli spazi finanziari per edilizia scolastica</p>
<p>Patto di solidarietà nazionale verticale - Altri interventi</p>	<p>art. 1, commi 490-501 Legge n. 232 del 2016 (legge bilancio 2017)</p>	<p>I Comuni comunicano gli spazi finanziari di cui necessitano per investimenti da realizzare con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti o ricorso al debito</p>	<p>20 febbraio: gli enti territoriali comunicano al MEF-RGS gli spazi finanziari di cui necessitano</p> <p>15 marzo: la RGS comunica gli spazi finanziari attribuiti a ciascun ente</p>
<p>Intese regionali</p>	<p>art. 10 legge 243/2012</p>	<p>I Comuni possono cedere e acquisire, per uno o più esercizi successivi, spazi finanziari finalizzati ad investimenti da realizzare con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti o ricorso al debito, fermo restando il rispetto del saldo degli enti territoriali della Regione, compresa quest'ultima</p> <p>Le Regioni possono cedere ai propri enti locali, per uno o più esercizi, spazi finanziari per i quali non è prevista la restituzione negli esercizi successivi.</p>	<p>30 aprile: i Comuni comunicano alle Regioni gli spazi finanziari che cedono o intendono acquisire</p> <p>31 maggio: le Regioni concludono le intese regionali comunicando alla RGS e agli enti i saldi obiettivo rideterminati</p> <p>30 aprile: i Comuni comunicano alle Regioni gli spazi finanziari che cedono o intendono acquisire</p> <p>31 maggio: le Regioni concludono le intese regionali comunicando alla RGS e agli enti i saldi obiettivo rideterminati</p> <p>30 settembre: le Regioni concludono le intese regionali verticali comunicando alla RGS e agli enti i saldi obiettivo rideterminati</p>
<p>Patto di solidarietà nazionale orizzontale</p>	<p>art. 10 legge 243/2012</p>	<p>I Comuni possono cedere ed acquisire spazi finanziari a livello nazionale, per uno o più esercizi successivi, per investimenti da realizzare con avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti o ricorso al debito, fermo restando il rispetto del saldo del complesso degli enti territoriali.</p>	<p>15 luglio: i Comuni comunicano alla RGS le domande di cessione ed acquisizione degli spazi finanziari</p> <p>31 luglio: la RGS provvede alla distribuzione degli spazi finanziari, disimpartemente per ciascun comparto (Regioni, Province e Città Metropolitane, Comuni)</p>

**La gestione
delle entrate
comunali
nel 2017**

3

Premessa

La riorganizzazione e il riordino del sistema fiscale locale dopo la contraddittoria ed incompiuta attuazione della legge n. 42 del 2009 sul Federalismo fiscale e i sommovimenti determinati dalla legislazione di emergenza finanziaria dal 2011 in poi, resta un tema irrisolto ed incombente. Sotto il profilo generale, l'assetto attuale delle entrate proprie dei Comuni si discosta in modo significativo dalle prescrizioni della Costituzione riformata del 2001 e dallo stesso complesso sentiero tracciato dalla legge 42: abbandono del criterio della "spesa storica" nell'assegnazione delle risorse, marcata autonomia tributaria, attenzione al riequilibrio delle risorse a favore dei territori meno dotati di basi imponibili e applicazione dei fabbisogni e delle capacità fiscali standard. Sotto il profilo della contingenza, il sistema attuale si caratterizza per la sua instabilità, dovuta all'utilizzo esclusivo dei gettiti immobiliari - e in particolare dell'IMU - per la regolazione degli ingenti trasferimenti di risorse necessari ad assicurare sia l'invarianza delle risorse (a meno dei pesanti tagli via via intervenuti), pari a circa 2,5 miliardi di euro, sia la redistribuzione perequativa attivata a partire dal 2015, per importi variabili tra i 250 e i 400 milioni di euro annui fino al 2021. Il risultato che ne deriva è il "divorzio" tra prelievo effettuato localmente e dimensione effettiva del gettito disponibile per la gestione finanziaria del Comune, attraverso il meccanismo delle

trattenute dall'IMU che per alcune centinaia di enti non sono sufficienti ad effettuare la regolazione risultando necessaria un'ulteriore aggiunta sempre tratta dal gettito immobiliare. È un quadro di netta contraddizione con il principio di responsabilità finanziaria espressamente considerato nella riforma "federalista" del 2009.

La straordinaria mutevolezza del prelievo immobiliare (inclusione ed esclusione dell'abitazione principale dall'IMU e poi dalla Tasi, tra il 2012 e il 2014, esclusione dall'IMU dei cd. "immobili-merce", l'intricata vicenda dell'imponibilità dei territori montani e collinari tra il 2014 e il 2015, le agevolazioni sugli immobili agricoli e sui fabbricati industriali, più recentemente) ha poi determinato, oltre che un quadro disciplinare confuso ed esposto a contestazioni e contenziosi, l'istituzione di ingenti quote di trasferimenti statali compensativi (dal 2016 circa 4,5 miliardi di euro) la cui collocazione ordinamentale resta atipica, trattandosi di quote che non hanno alcuna tipizzazione normativa e che dovrebbero costituire rimedi provvisori a fronte di una sollecita prospettiva di riassetto organico delle entrate proprie.

Infine, il blocco degli aumenti del prelievo tributario - introdotto nel 2016 e poi prolungato al 2017 - determina un ulteriore elemento di rigidità nelle politiche di bilancio dei Comuni e di tutti gli enti territoriali. Va segnalato ancora una volta che il blocco ha un effetto molto limitato sul contenimento della pressione fiscale, in quanto non solo si applica su una massa di tributi limitata (nel caso dei Comuni, appena l'1,8% del PIL), ma esplica i suoi effetti in modo casuale ed iniquo, in quanto colpisce gli enti che fino al 2015 erano stati in grado di "resistere" - per scelte locali a volte accompagnate da un quadro finanziario temporaneamente meno severo - alla pressione dei tagli e delle restrizioni finanziarie del quinquennio 2011-2015 senza porre mano alla leva fiscale. Si tratta in prevalenza di Comuni di dimensioni piccole e medie, la cui struttura di bilancio è mediamente più rigida (spese di personale, rimborso mutui) e ai quali viene applicata la perequazione, in molti casi con riduzioni di risorse, senza assicurare un fattore fondamentale di autonomia.

In questo contesto - difficilmente movimentabile con la prossima legge di bilancio - sembrano precluse anche quelle alternative di razionalizzazione delle entrate comunali, sulle quali pure si era riscontrata una certa convergenza in sedi tecniche e politiche. In particolare, l'ipotesi di abolizione della Tasi, le cui caratteristiche sono sostanzialmente indistinguibili dall'IMU, permetterebbe di ripristinare un unico tributo immobiliare dei Comuni con regole uniformi e chiare. Nella proposta a suo tempo formulata dall'Anci tale operazione permetteva di limitare la varietà di aliquote differenziate attualmente lasciate alla libera determinazione di ciascun ente, incanalando le possibili diversificazioni in un ampio ma predeterminato insieme di fattispecie di agevolazione o penalizzazione. Si sarebbe così ottenuta una importante semplificazione attraverso la possibilità di definire e diffondere nell'ambito di una pubblicazione ufficiale e certificativa tutte le discipline applicate al tributo immobiliare, eliminando nella generalità dei casi la necessità di consultare la singola delibera comunale. Pur in assenza di interventi normativi "di sistema", diverse novità normative hanno riguardato le entrate comunali, nel periodo tra gli ultimi mesi del 2016 e il recente dl n. 50 del 2017. Questo capitolo ripercorre tali novità che sono anche il risultato di una collaborazione e un confronto continui con i Ministeri preposti in uno sforzo di concertazione che l'Anci con il supporto dell'Ifel compie al fine di restituire la necessaria stabilità all'assetto tributario comunale, ma anche per garantire ai Comuni la certezza delle risorse finanziarie. Il funzionamento del FSC 2017 e della distribuzione della quota perequativa delle risorse basata sui fabbisogni e sulle capacità fiscali standard invece, saranno oggetto di trattazione del capitolo successivo.

Il primo paragrafo è dedicato alla disciplina delle entrate comunali contenuta nella legge di bilancio 2017, successivamente modificata dal decreto-legge cd. "Milleproroghe" e dal decreto-legge n.50 del 2017 (cd. "Manovrina"), intervenuti a rimuovere dal blocco generale dell'aumento e dell'istituzione dei tributi locali il contributo di sbarco e l'imposta di soggiorno. L'eliminazione del blocco per questi ultimi tributi rappresenta l'accoglimento delle ripetute richieste dell'Anci, volte a consentire ai Comuni la possibilità di poter accedere ad un gettito aggiuntivo per finanzia-

re interventi in materia di turismo, di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali e dei servizi pubblici locali connessi, senza pesare sulla fiscalità generale.

Il secondo paragrafo è dedicato al tema della riscossione locale e all'urgenza del suo riordino, previsto da ultimo con la legge n. 23 del 2014 ("Delega fiscale"). Sebbene negli ultimi mesi del 2016 il legislatore sia intervenuto con il decreto legge n. 193 del 2016, che ha determinato importanti cambiamenti nel sistema della riscossione, anche degli enti locali, di fatto non si risponde alla necessità di una revisione generale del sistema nel suo complesso. In particolare, con il dl 193 gli interventi hanno riguardato: l'obbligo di versamento diretto nelle casse dei Comuni delle entrate tributarie e non tributarie, superando definitivamente una delle principali cause di episodi di cattiva gestione che hanno caratterizzato il regime degli affidamenti a concessionari privati delle entrate; la possibilità per i Comuni di aderire alla cd. "rottamazione delle ingiunzioni di pagamento", già prevista per i ruoli di Equitalia e che molti Comuni hanno accolto ottenendo buoni risultati in termini di recupero di gettito; la soppressione di Equitalia e contemporanea istituzione del nuovo ente pubblico economico denominato "Agenzia delle entrate - Riscossione (AdeR)", che potrà continuare a svolgere in regime di affidamento diretto le attività di riscossione delle entrate degli enti locali.

Il terzo paragrafo riguarda le novità in tema di prelievo sui rifiuti con l'approfondimento dei contenuti del DM 20 aprile 2017, riguardante i criteri per la realizzazione di sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti prodotti, nel quadro di favorire l'attuazione di un modello di tariffa puntuale, nonché delle problematiche relative all'emanando DM sull'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani.

Infine, il quarto paragrafo è dedicato all'aggiornamento della vicenda delle sentenze giurisdizionali favorevoli ai Comuni, già affrontata nel volume *Il Bilancio 2016*. In particolare, verranno riportate in forma di commento la pronuncia del giudice di appello di Torino sulla compensazione dei mi-

norio introiti ICI legati alla riclassificazione degli immobili di categoria "D" e le sentenze del TAR Lazio che dispongono l'annullamento del FSC 2015.

1. La disciplina delle entrate comunali nella legge di bilancio 2017

Dal punto di vista della disciplina delle entrate locali e più in generale dell'ordinamento tributario locale, il 2017 non è stato un anno particolarmente significativo, eccezion fatta per le novità nella disciplina del prelievo sui rifiuti. Come si è avuta occasione di anticipare in premessa, l'unificazione nell'Imu dei prelievi immobiliari attualmente articolati in IMU e Tasi non è stata avviata e molto resta da fare per giungere alla riorganizzazione e razionalizzazione del sistema fiscale locale nel suo complesso. Alcune novità sul fronte delle entrate sono intervenute sul FSC 2017 e sui fondi stanziati nella legge di bilancio 2017 per compensare gli enti locali di perdite di gettito subite negli anni (spese di giustizia, vicenda compensazione Imu/Ici, fondo Imu/Tasi, Imu agricola ecc.), come anche sul correttivo dello schema perequativo, temi che saranno trattati nel successivo capitolo.

Nei paragrafi seguenti si ripercorrono invece le novità intervenute sotto il profilo normativo e disciplinare delle entrate e della riscossione, con riflessi diretti sulla gestione delle entrate.

1.1 Proroga del blocco degli aumenti di aliquote tributarie per l'anno 2017

L'articolo 1, co. 42 della legge di bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n.232), attraverso la modifica del comma 26 della legge di stabilità 2016, estende al 2017 il blocco degli aumenti dei tributi e delle addizionali delle regioni e degli enti locali. Al pari del 2016, restano escluse dal blocco alcune fattispecie esplicitamente previste: la tassa sui rifiuti (TARI) e le variazioni disposte dagli enti che deliberano il pre-dissesto o il dissesto. Giova rammentare che non rientrano nel divieto di aumento tutte le entrate che hanno natura patrimoniale come ad esempio la tariffa puntuale

sui rifiuti di cui ai commi 667 e 668 della legge di stabilità 2014, il canone occupazione spazi e aree pubbliche ed il canone idrico, oltre che - ovviamente - le entrate di tipo tariffario (servizi a domanda individuale e simili). Invece, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp), se pure alternativo all'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, ha natura tributaria (Corte Costituzionale, sent. n.141 del 2009) e quindi rientra nel blocco.

Come chiarito anche da diversi pronunciamenti in sede consultiva delle sezioni regionali della Corte dei Conti, la disposizione in esame deve essere letta nel senso che il blocco si applica a tutte le forme di variazione in aumento dei tributi a livello locale, sia che le stesse si configurino come incremento di aliquote di tributi già esistenti nel 2015 o abolizione di regimi agevolativi, sia che consistano nell'istituzione di nuovi prelievi tributari. Resta ferma, ovviamente, la possibilità per i Comuni di disporre riduzioni del carico fiscale.

Per effetto di successivi provvedimenti legislativi, a partire dal 2017 sono stati esclusi dal novero dei tributi ed addizionali sottoposti al blocco dapprima il contributo di sbarco (con il decreto legge 30 dicembre 2016, n.244, il cd. decreto "Milleproroghe") e successivamente, a seguito delle ripetute richieste dell'Anci e dei Comuni interessati, l'imposta di soggiorno con il decreto legge 24 aprile 2017, n.50 (cd. "Manovrina").

1.2 Il contributo di sbarco

Si tratta del contributo previsto dall'art. 4, co.3-bis del d.lgs n.23 del 2011, che può essere istituito, in alternativa all'imposta di soggiorno, dai Comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e dai Comuni nel cui territorio insistono isole minori. Si applica ai passeggeri che sbarcano sul territorio dell'isola minore e viene riscosso, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione e aeree o dei soggetti che svolgono servizio di trasporto persone a fini commerciali⁽¹⁾.

1 Per una trattazione completa della fattispecie si rimanda alla lettura del Volume "Il Bilancio

Lo sblocco disposto dall'art. 13, co. 4-bis del dl Milleproroghe, a decorrere dal 1° gennaio 2017, ha determinato la possibilità di istituire il tributo o di modificare anche in aumento le misure del prelievo. Si precisa che l'entrata in vigore della disposizione è stata il 27 febbraio 2017, oltre un mese prima della data prevista per l'approvazione dei bilanci di previsione (31 marzo 2017).

1.3 Le novità sull'imposta di soggiorno

Lo sblocco delle facoltà di istituzione e variazione dell'imposta di soggiorno, recato dall'art. 4, comma 7, del decreto-legge 50⁽²⁾ ha offerto l'occasione per riprendere gli aspetti salienti del tributo⁽³⁾. Va ricordato, in proposito, che l'articolo 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, che ha introdotto l'imposta di soggiorno, attribuisce la possibilità di istituire il tributo ai Comuni capoluogo di Provincia, alle unioni di Comuni, nonché ai Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte. L'istituzione dell'imposta di soggiorno deve avvenire con deliberazione del Consiglio comunale e con lo stesso atto deve essere adottato anche il relativo regolamento. Nel caso di adozione a livello di Unione, pur non essendo espressamente prevista la traslazione dei poteri regolamentari ai relativi organi, va sottolineato che la previsione normativa classifica esplicitamente l'Unione come soggetto attivo, trovando un logico presupposto nell'opportunità di determinare il prelievo in un contesto di area più vasta, nonché nell'economia di

2013- Istruzioni per l'uso, disponibile all'indirizzo internet:

<http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/4607-il-bilancio-2013>.

2 Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, art. 4, comma 7, nel testo modificato in sede di esame parlamentare: "7. A decorrere dall'anno 2017 gli enti che hanno facoltà di applicare l'imposta di soggiorno ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e il contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, possono, in deroga all'articolo 1, comma 26, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, istituire o rimodulare l'imposta di soggiorno e il contributo di soggiorno medesimi."

3 Questo paragrafo riprende i contenuti della nota di approfondimento Ifel pubblicata nel luglio 2017: <http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/8928-imposta-di-soggiorno-nota-di-approfondimento-schema-di-delibera-e-bozza-di-regolamento>

scala ottenibile sotto il profilo della gestione, che l'Unione è in grado di garantire rispetto all'agire del singolo Comune, specie se di piccole dimensioni.

Per quanto riguarda la tempistica di approvazione della delibera di istituzione dell'imposta o di rimodulazione delle tariffe precedentemente previste (ivi incluse quelle relative al contributo di soggiorno di Roma Capitale), si ritiene che i Comuni avrebbero potuto deliberare a partire dal 24 giugno 2017, data di entrata in vigore della legge n. 96 del 2017, di conversione del dl 50.

La nuova legge consente ai Comuni di poter provvedere *"a decorrere dall'anno 2017"* con apposite delibere, all'istituzione o alla modificazione dell'imposta in oggetto. Circa i tempi di emanazione delle delibere, la disposizione prevede una deroga espressa all'articolo 1, comma 169 della legge n.296/2006, il quale, si ricorda, fissa i termini di approvazione delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione (per il corrente anno, il 31 marzo 2017). Ciò significa che, nonostante i termini ordinari di approvazione delle aliquote e delle tariffe siano da riferirsi sempre al termine fissato per l'approvazione dei bilanci di previsione (salva l'ipotesi di aumenti ammissibili in sede di salvaguardia degli equilibri di bilancio ex art. 193 del TUEL), la deroga espressa contenuta nella nuova disposizione consente di deliberare per l'anno 2017 anche oltre il termine ordinario. Ovviamente dal 2018 la disposizione di carattere generale contenuta nel citato comma 169 tornerà comunque ad essere applicabile.

Pertanto, le nuove misure stabilite dagli enti con apposite delibere di istituzione o di rimodulazione delle tariffe dell'imposta potranno applicarsi fin dal corrente anno e la loro decorrenza dovrà avvenire entro un congruo periodo da prevedere nella delibera stessa. Di massima, il periodo non dovrebbe essere inferiore a sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della delibera, in ossequio a quanto disposto dall'art. 3, comma 2, della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

Appare infine opportuno che anche i Comuni che avevano già deliberato in materia di imposta di soggiorno con sospensione dell'efficacia dei relativi provvedimenti per effetto del blocco degli aumenti tributari di cui al comma 26 della legge n. 201 del 2016 (legge di stabilità 2016), provvedano a deliberare nuovamente, eventualmente modificando quanto a suo tempo stabilito. Il comma in questione, pur oggetto di deroga, stabiliva una sospensione di efficacia dei provvedimenti degli enti territoriali *"nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti alle regioni e agli enti locali con legge dello Stato rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015"*. La facoltà ora concessa come *"norma speciale"* si limita a poter *"istituire o rimodulare"* l'imposta di soggiorno senza alcun riferimento ai provvedimenti già emanati e rimasti inefficaci.

Inoltre, si segnala l'opportunità di verificare, in caso di avvenuta istituzione dell'imposta di soggiorno, se il regolamento comunale permette già di attrarre, in modo chiaro ed inequivoco, le ipotesi di locazioni brevi di cui all'art. 4 del dl n. 50 del 2017 negli obblighi derivanti dall'applicazione dell'imposta.

Natura del tributo e soggetti passivi

L'imposta di soggiorno ha le caratteristiche di un tributo di scopo ancorato ad un particolare tipo di consumo turistico: i pernottamenti in strutture ricettive site nel territorio comunale. Il gettito è infatti obbligatoriamente da destinare al finanziamento di un'ampia serie di *"interventi"* connessi al turismo: *"interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali"* (d.lgs. n. 23 del 2011, art. 4, co.1). Lo stesso procedimento di deliberazione viene condizionato dalla legge alla consultazione delle *"associazioni maggiormente rappresentative dei titolari delle strutture ricettive"*.

Il citato articolo 4 individua i soggetti passivi dell'imposta in coloro *"che alloggiano nelle strutture ricettive del Comune"*. Dal disposto normativo

si ricava che il soggetto passivo non può che essere la persona fisica che alloggia nella struttura. Seppur non chiaramente esplicitato dalla norma, può inoltre ritenersi naturalmente escluso dalla soggettività passiva il residente del Comune impositore. Ciò in quanto il suo ipotetico alloggio nella struttura ricettiva ubicata nel territorio del Comune di propria residenza anagrafica, non può raffigurarsi come espressione di un flusso turistico.

La norma primaria non prevede alcuna ulteriore forma di soggettività passiva sia in sostituzione che in solidarietà rispetto a colui che alloggia, che rimane, pertanto, l'unico soggetto passivo dell'imposta di soggiorno. Assume pertanto grande rilievo l'attribuzione del ruolo di *"responsabile del pagamento dell'imposta"* ai titolari delle strutture ricettive e agli intermediari che intervengono nella determinazione del rapporto di locazione, ora operata dal dl 50.

Il nuovo ruolo dei gestori delle strutture ricettive

Il comma 5-ter dell'articolo 4 del dl 50⁽⁴⁾ introduce una novità essenzia-

4 Legge di conversione del decreto legge 24 aprile 2017, n.50 in attesa di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale:

Articolo 4 (regime fiscale delle locazioni brevi)

"1. Ai fini del presente articolo, si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

2. A decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.

3. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1.

3-bis. Con regolamento da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere definiti, ai fini del presente articolo, i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale, in coerenza

le nella disciplina dell'imposta di soggiorno, individuando nel "soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi" il responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno o del contributo di soggiorno di Roma capitale. La formulazione della norma non opera alcun richiamo espresso al regime fiscale delle locazioni brevi (commi 1 e 3 dello stesso articolo 4), a

con l'articolo 2082 del codice civile e con la disciplina sui redditi di impresa di cui al testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, avuto anche riguardo al numero delle unità immobiliari locatate e alla durata delle locazioni in un anno solare.

4. I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono i predetti dati. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di cui al comma 1 e 3 è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

5. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e alla relativa certificazione ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto.

5-bis. I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione. I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

5-ter. Il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale."

differenza dei precedenti commi 5 e 5-bis, e deve essere pertanto considerata norma di carattere generale con riferimento a tutte le fattispecie assoggettate all'imposta di soggiorno. La disposizione si applica quindi, indistintamente, a tutti i soggetti gestori di strutture o intermediari immobiliari che concedono alloggi ad uso abitativo, indipendentemente dalla durata e dalle diverse caratteristiche del rapporto con gli ospiti.

Questa nuova previsione rappresenta dunque un elemento positivo nella disciplina dell'imposta, che integra uno degli aspetti più importanti non considerati dall'estrema sinteticità delle indicazioni contenute nell'articolo 4 del d.lgs. 23 del 2011, quello riguardante il ruolo dei gestori delle strutture ricettive.

La nuova figura del rappresentante fiscale

L'art. 4, co. 5-bis del dl 50/2017 dispone che *"i soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, a fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*. L'attuazione di tale disposizione è comunque subordinata alla emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, a norma del comma 6. È auspicabile che tale provvedimento comprenda anche le modalità di assolvimento degli obblighi relativi all'imposta di soggiorno.

La norma riguarda i soggetti non residenti in Italia che *"esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare"* (comma 5) e definisce le responsabilità degli intermediari e dei portali telematici di intermediazione di alloggi e sistemazioni alberghiere temporanei con sede all'estero. Dal chiaro tenore letterale della norma risulta evidente che la

figura del rappresentante fiscale rileva anche ai fini della responsabilità del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno.

I problemi aperti dell'Imposta di soggiorno

L'art. 4 del citato d.lgs 23 del 2011 prevede, come noto, che i Comuni *“possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio, da applicare, secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno.”*

La disposizione affida poi ad un regolamento statale la disciplina generale di attuazione dell'imposta, da emanare *“entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto.”* A fronte della mancata emanazione del regolamento, una modifica successivamente intervenuta prevede che i Comuni possono comunque istituire la nuova imposta adottando un apposito regolamento comunale ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Come si è avuto più volte occasione di precisare, l'utilità del regolamento statale risiede essenzialmente nell'esigenza di assicurare condizioni di maggior certezza ai Comuni che intendono applicare il tributo, nonché agli stessi contribuenti e alle categorie economiche coinvolte, visto lo scarso contenuto dispositivo dell'art. 4 in commento.

Risolto uno degli aspetti essenziali che l'Anci e l'Ifel hanno da sempre considerato come elemento centrale della disciplina dell'imposta e cioè il ruolo dei gestori delle strutture ricettive, ora chiaramente individuati quali responsabili del pagamento dell'imposta, restano da definire alcuni altri elementi che devono essere necessariamente affrontati con norma primaria. Primo tra tutti il sistema delle sanzioni a carico degli inadempienti, che non può essere compiutamente stabilito da un provvedimento meramente regolamentare. Il prossimo passo da compiere sul perfezionamento della disciplina dell'imposta di soggiorno dovrà essere pertanto

quello di definire con legge o con il regolamento statale cui la legge riserva questo compito i seguenti elementi essenziali:

- il richiamo espresso a norme di rilievo generale applicabili con riferimento alla gestione dell'imposta (accertamento, riscossione, rimborsi e sanzioni);
- estensione a tutti i Comuni della facoltà di istituzione del tributo, superando le difficoltà applicative dovute alla precedente indicazione delle Unioni di Comuni quali possibili soggetti attivi e alla limitazione ai Comuni turistici o città d'arte sulla base di "elenchi regionali" che in molte regioni non risultano deliberati.

Tali interventi consentirebbero ai Comuni di poter deliberare sulla base di un quadro normativo di riferimento più certo ed ancorato alla disciplina generale delle entrate tributarie degli enti locali⁽⁵⁾.

1.4 La maggiorazione Tasi dello 0,8 per mille

La legge di bilancio 2017 proroga anche per quest'anno la possibilità di applicare la maggiorazione Tasi dello 0,8 per mille per i Comuni che hanno optato anche nel 2016 per il mantenimento della stessa, nella misura applicata per l'anno 2015 (art. 1, co.42). Viene prevista, come già avvenne per il 2016, l'espressa deliberazione del consiglio comunale.

È utile sottolineare che la maggiorazione si applica esclusivamente alle fattispecie di immobili assoggettati alla Tasi dopo le esclusioni attivate dal 2016 (abitazione principale e altri casi minori), senza che il Comune possa modificarne l'applicazione rispetto a quanto già deliberato, e comunque ai soli casi sui quali la maggiorazione stessa gravava nel 2015. In particolare, nessun tipo di maggiorazione risulta applicabile qualora si sia utilizzato tutto lo 0,8 per mille a carico delle abitazioni principali,

5 Nell'attesa di un più organico intervento normativo, si ricorda che l'Ifel ha pubblicato una bozza aggiornata di regolamento, unitamente ad uno schema di delibera di istituzione dell'imposta all'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/8929-imposta-di-soggiorno-nuova-istituzione-e-modifiche-misure-del-tributo>.

successivamente esentate (con ristoro del relativo gettito). La conferma di questo prelievo è particolarmente importante, in quanto ha la funzione di consentire ad un gran numero di Comuni il mantenimento dei livelli di gettito preesistenti all'istituzione della Tasi.

1.5 Anticipazioni di tesoreria

La legge di bilancio 2017 (art. 1 co.43) proroga ulteriormente di un anno - dal 31 dicembre 2016 al 31 dicembre 2017 - l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo di ricorso degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, disposto dall'articolo 2, comma 3-bis, del decreto legge n. 4/2014, concesso con la finalità di agevolare il rispetto da parte degli enti locali stessi dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali. Si tratta di un punto critico della gestione finanziaria di numerosi enti, che può costituire il segnale di più ampie criticità nel raggiungimento degli equilibri finanziari. Il ripristino della misura ordinaria dei tre dodicesimi (in rapporto alle entrate correnti annuali) andrà perseguito con la necessaria gradualità.

1.6 Oneri di urbanizzazione

Il comma 460 della legge di bilancio 2017, prevede, a partire dal 1° gennaio 2018, la destinazione esclusiva e senza vincoli temporali dei proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni in materia edilizia ai seguenti interventi: realizzazione e manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria; risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate; interventi di riuso e di rigenerazione; interventi di demolizione di costruzioni abusive; acquisizione e realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico; interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico e interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura in ambito urbano.

Si ricorda che fino al 31 dicembre 2017 opera la disposizione di cui al

comma 737 della legge di stabilità 2016, in base alla quale i proventi delle concessioni edilizie e delle relative sanzioni, *“possono essere utilizzati per una quota pari al 100 per cento per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale, nonché per spese di progettazione delle opere pubbliche”*.

Appare opportuno un ulteriore intervento normativo che permetta stabilmente l'utilizzo dei proventi da concessioni edilizie per il finanziamento di spese di progettazione.

2. La riscossione locale e le novità del decreto fiscale 2016

Come evidenziato nel documento Anci presentato nell'audizione del 13 luglio 2017 presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, sul *“Sistema della riscossione dei tributi negli enti locali”*, l'impianto della riscossione locale rivela ogni giorno di più la sua fragilità, sia sotto il profilo del funzionamento del “mercato” dei servizi a supporto della riscossione, sia per ciò che riguarda l'inadeguatezza degli strumenti di recupero a disposizione degli enti. Tale esigenza appare enfatizzata dall'entrata in vigore della nuova contabilità che richiede una tendenziale diretta aderenza tra l'accertamento delle entrate e gli effettivi incassi, che può trovare un effettivo sostegno solo in un sistema di riscossione rinnovato ed efficiente.

L'Anci da tempo chiede che l'assetto della riscossione delle entrate locali sia oggetto di una generale riorganizzazione, in un'ottica di recupero di autonomia gestionale, di semplificazione delle procedure, di trasparenza e affidabilità degli operatori, di equiparazione degli strumenti e di tutti i soggetti coinvolti, nonché di rafforzamento del rapporto con i contribuenti. Lo stato di incertezza normativa che ha invece caratterizzato le vicende della riscossione locale negli ultimi anni non ha infatti favorito l'evoluzione del settore verso una maggior funzionalità e trasparenza, né ha alimentato un dibattito specifico veramente incisivo. Fa eccezione l'elaborazione della

c.d. "Delega fiscale" (legge 11 marzo 2014, n. 23), purtroppo non esercitata per la parte relativa alla riscossione locale. Tralasciando in questa sede ogni valutazione sulla necessità di porre mano alla riorganizzazione della fiscalità comunale, si può ormai affermare che la capacità di riscuotere le proprie entrate, tributarie e patrimoniali, costituisce oggi più che in passato elemento decisivo per il conseguimento di stabili equilibri finanziari. Finora tuttavia, le proposte formulate dall'Anci in materia di riscossione non hanno trovato spazio in alcuno dei principali provvedimenti sulla finanza locale. L'unica richiesta presa in considerazione, sebbene di un certo rilievo in quanto finalizzata a prevenire gli episodi di mala gestione emersi in taluni affidamenti a soggetti privati, concerne il riversamento diretto nelle casse dei comuni delle somme riscosse con l'intervento dei concessionari privati, inserita nella fase di conversione del dl n. 193 del 2016 e successivamente perfezionata con il dl n. 50 del 2017, che sarà trattata nel prosieguo di questo paragrafo.

Il progressivo abbandono del riscossore nazionale da parte dei Comuni

Nel passato i Comuni hanno fatto massicciamente ricorso agli Agenti della riscossione (prima i concessionari bancari e successivamente Equitalia e sue controllate), e conseguentemente alla procedure di riscossione coattiva effettuate tramite lo strumento del ruolo. Da alcuni anni si registra invece un progressivo abbandono del ruolo in favore della riscossione tramite ingiunzione di pagamento, effettuata mediante l'intervento di soggetti privati iscritti all'albo ex art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, o direttamente con l'impegno dei propri uffici, ovvero attraverso società *in house* o miste pubblico-privato.

I motivi di questa dinamica sono molteplici e vanno principalmente ricollegati a:

- un evidente minor interesse di Equitalia al processo di riscossione delle entrate comunali, presumibilmente da associare all'incerto quadro normativo citato in premessa che, per una certa fase, aveva anche previsto il formale abbandono del settore (dl n. 70 del 2011);

- la sensazione di non poter incidere sull'operato del concessionario nazionale, né di poter esercitare fattivamente il controllo, che si realizza essenzialmente in sede di presentazione delle domande di scarico per inesigibilità, il cui termine è stato ripetutamente prorogato e ridefinito dalla legge di stabilità per il 2015 con scadenze allontanate nel tempo (legge n. 190 del 2014, co. 682 e ss.);
- l'esclusione dai controlli previsti dalla legge (art. 19 del d.lgs. n. 112 del 1999) di diverse attività tipiche della riscossione coattiva locale, quali i pignoramenti mobiliari, fino all'esclusione dalle verifiche dell'operato di Equitalia degli importi a ruolo di valore non superiore a 300 euro;
- una correlata maggiore confidenza in strumenti e procedure più direttamente controllati e adattabili alle esigenze del contesto locale, con risultati di gettito di norma incoraggianti.

Dalle informazioni fornite da Equitalia⁽⁶⁾ emerge l'aumento dei Comuni che hanno deciso di utilizzare strumenti e soggetti diversi: rispetto ai 6.161 Comuni che nel 2011 utilizzavano il soggetto pubblico nazionale (affidamento di almeno un flusso di riscossione), nel 2015 il numero scende a 3.622, con una situazione diversificata a livello regionale, come risulta dalla tabella che segue.

6 Volume "Equitalia 2016. Un nuovo servizio al Paese"; Audizione E.M. Ruffini del 20 settembre 2016, presso la Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica.

Regione	N. Comuni (ISTAT)	N. comuni gestiti da Equitalia 2015	
Abruzzo	305	61	20
Basilicata	131	60	46
Calabria	409	180	44
Campania	550	246	45
Emilia-Romagna	334	140	42
Friuli-Venezia Giulia	216	154	71
Lazio	378	233	62
Liguria	235	96	41
Lombardia	1.527	638	42
Marche	236	145	61
Molise	136	25	18
Piemonte	1.202	323	27
Puglia	258	133	52
Sardegna	377	191	51
Sicilia	390	263	67
Toscana	279	214	77
Trentino-Alto Adige	300	108	36
Umbria	92	62	67
Valle d'Aosta	74	28	38
Veneto	576	322	56
Totale complessivo	8.005	3.622	45

Fonte: Equitalia 2016

Le scelte organizzative dei Comuni nell'ultimo quinquennio

I Comuni che hanno scelto un percorso alternativo ad Equitalia hanno dunque seguito scelte organizzative e gestionali diverse, basate sulla riscossione tramite ingiunzione di pagamento.

Tali scelte possono così riassumersi:

1. riscossione diretta da parte del Comune, con eventuale affidamento all'esterno di alcuni servizi di supporto;
2. costituzione di società *in house* o miste a controllo pubblico, preposte alla gestione e riscossione delle entrate;

3. affidamento a concessionari privati abilitati iscritti all'Albo dei riscossori (art. 53, d.lgs. n.446/1997).

Tale percorso risulta però svantaggiato dalla differenza di regime tra ruolo coattivo e ingiunzione di pagamento. Infatti, la disciplina relativa alla riscossione tramite ruolo coattivo di cui al DPR n. 602 del 1973, ha subito nel tempo evoluzioni volte a rendere più efficace lo strumento del ruolo, pur nel contesto di attenzione verso i debitori tramite le norme sulla rateizzazione e le disposizioni che limitano l'attività esecutiva come l'impignorabilità dell'abitazione principale⁽⁷⁾. La disciplina normativa della riscossione tramite ingiunzione invece, resta ancorata ad un secolo fa (regio decreto n. 639 del 1910); il che rende urgenti la rivisitazione e l'aggiornamento al fine di renderla idonea al raggiungimento degli obiettivi dei Comuni. L'attuale richiamo agli strumenti del titolo II del DPR 602 "in quanto compatibili" con la gestione dell'ingiunzione fiscale è del tutto insufficiente e produce interpretazioni difformi anche in sede contenziosa. La necessità di ripensare la riscossione coattiva locale partendo da una sistematizzazione della disciplina relativa all'ingiunzione di pagamento era stata, peraltro, già ben fotografata nella delega fiscale, rimasta purtroppo inattuata. L'art. 10 della legge n. 23 del 2014 autorizzava infatti il Governo ad adottare decreti legislativi al fine di «assicurare certezza, efficienza ed efficacia nell'esercizio dei poteri di riscossione, rivedendo la normativa vigente e coordinandola in un testo unico di riferimento che recepisca, attraverso la revisione della disciplina dell'ingiunzione di pagamento prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, le procedure e gli istituti previsti per la gestione dei ruoli di cui al

7 L'evidente disparità di considerazione tra i due sistemi normativi è stata già evidenziata anche dalla giurisprudenza di legittimità. La Corte di Cassazione (Sez. Unite n. 10958/2005) già rilevava che, «mentre la disciplina relativa alla riscossione attuata mediante ruolo ha avuto una evoluzione significativa e positiva, anche sul piano delle maggiori garanzie apprestate per il contribuente (...), la normativa del 1910 è rimasta sempre la stessa per cui esiste la necessità di una interpretazione che valga a raccordare le norme emanate in un tempo molto lontano ed in un contesto storico e giuridico molto diverso ai principi fondamentali nuovi, espressi soprattutto con riferimento a strumenti di tutela prima non previsti». Nel decennio successivo, le continue proroghe del "periodo transitorio" della riforma del 2005 (dl n. 203) non sono state accompagnate da alcuna significativa innovazione in materia di ingiunzione di pagamento.

decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, adattandoli alle peculiarità della riscossione locale».

Appare in definitiva essenziale pervenire ad una migliore regolamentazione degli strumenti e delle procedure, così da realizzare una parità di trattamento tra i diversi livelli di governo, e - a fronte di un debito nei confronti della Pubblica Amministrazione - si ha la certezza di una effettiva parità di trattamento dei cittadini-contribuenti, indipendentemente dal soggetto deputato alla riscossione e dallo strumento utilizzato.

Le linee di intervento per il concreto avvio della riforma della riscossione

Gli interventi necessari a garantire maggiore razionalità ed efficacia alla riscossione locale che l’Anci ha individuato come fondamentali, facendosi promotrice di proposte di emendamento in varie sedi tecniche e politiche e in ultimo nella suddetta Audizione del 13 luglio 2017, riguardano i seguenti aspetti:

- la revisione generale del processo di riscossione con particolare riferimento alla disciplina dell’ingiunzione fiscale come principale strumento a disposizione degli enti per la riscossione coattiva;
- la revisione dei requisiti per l’iscrizione all’Albo dei riscossori ex art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 ed i connessi criteri e processi di controllo, che devono assumere carattere preventivo, unitamente alla pubblicità dei contratti di affidamento e degli esiti della riscossione, a fronte di un ruolo attuale ben poco incisivo della Commissione preposta alla vigilanza sulle iscrizioni all’Albo;
- lo snellimento delle procedure per le quote di modesta entità e l’accesso alle informazioni sui debitori, con particolare riguardo all’esistenza di rapporti bancari o postali;
- la regolazione della fase transitoria che tenga conto delle quote non ancora riscosse e di quelle per le quali le procedure di recupero coattivo siano già state avviate, oltre ovviamente, delle c.d. “quote insigibili”. Su questo punto il Legislatore è intervenuto con i commi 682 e seguenti della legge di stabilità 2015, che, nel rivedere le norme sulle

- “inesigibilità”, mantengono la responsabilità di Equitalia (oggi Agenzia delle entrate-Riscossione) su tutte le quote fin qui affidate dai Comuni;
- la riaffermazione della centralità del governo pubblico di una funzione strumentale all’esercizio del governo locale, tenendo conto del carattere peculiare delle entrate comunali e del relativo processo di esazione, caratterizzato da elevata frammentazione e dalla presenza di crediti di modesta entità;
 - il potenziamento della strumentazione utile ai recuperi pre-coattivi, in un quadro di maggior attenzione al complessivo ciclo della riscossione, nell’ottica di un incremento della *compliance* fiscale lungo tutta la filiera della riscossione; in questa direzione va la proposta di legge sul recupero crediti nella PA attualmente al vaglio del Parlamento;
 - l’accesso gratuito alle banche dati tenute da altri soggetti pubblici, superando le attuali disparità di trattamento e risolvendo le problematiche connesse con la normativa sulla riservatezza dei dati personali. Il principio di gratuità dell’accesso ai dati nei rapporti tra pubbliche amministrazioni è stato ribadito già da tempo dall’articolo 50, comma 2 del Codice dell’amministrazione digitale (decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82);
 - la revisione della figura del funzionario responsabile della riscossione - aspetto solo apparentemente minore - attribuendo il ruolo ai funzionari responsabili delle entrate comunali, oppure prevedendo forme di selezione più snelle, sul modello di quelle previste per l’ufficiale notificatore di cui all’art. 1, comma 159 della legge n. 296 del 2006.

Il percorso riformatore dovrebbe svolgersi attraverso un percorso partecipativo tra i vari soggetti chiamati successivamente ad attuare le disposizioni (Comuni, AdE-Riscossione, aziende pubbliche locali e concessionari privati), in grado di coinvolgere il legislatore e i soggetti poi chiamati ad applicare le norme, al fine di vagliare preventivamente la tenuta del nuovo quadro anche in sede di applicazione operativa, contribuendo alla sua stabilità nel tempo ed evitando, come spesso è accaduto nel recente passato, repentine modifiche, destabilizzanti sia per i cittadini che per gli stessi operatori del settore.

La riscossione coattiva dal 1° luglio 2017

L'art. 2 del decreto legge n. 193 del 2016, così come sostituito dall'art. 35 del DL n. 50 del 2017, dispone al comma 2 che *“A decorrere dal 1° luglio 2017, le amministrazioni locali di cui all'articolo 1, comma 3, possono deliberare di affidare al soggetto preposto alla riscossione nazionale le attività di riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie o patrimoniali proprie e, fermo restando quanto previsto dall'articolo 17, commi 3-bis e 3-ter, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, delle società da esse partecipate.”*

Sempre a decorrere dal 1° luglio 2017, l'art. 1 del dl 193 prevede lo scioglimento delle società del Gruppo Equitalia e l'attribuzione dell'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale all'Agenzia delle entrate ed in particolare all'ente pubblico economico, ente strumentale dell'Agenzia delle entrate, denominato *“Agenzia delle entrate-Riscossione”*.

Il nuovo soggetto è quindi subentrato, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del Gruppo Equitalia, assumendo la qualifica di agente della riscossione. È ulteriormente precisato che i riferimenti contenuti in norme vigenti agli ex concessionari del servizio nazionale della riscossione e agli agenti della riscossione, si intendono riferiti all'Agenzia delle entrate-Riscossione.

Altra novità introdotta con le modifiche del dl 50 è la possibilità di effettuare la riscossione delle entrate tributarie e patrimoniali da parte del nuovo soggetto AdeR nei confronti di tutte le amministrazioni locali individuate nel cosiddetto «consolidato ISTAT» ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge n. 196 del 2009 (con l'esclusione, naturalmente, delle società di riscossione), e delle società da esse partecipate. Le predette «amministrazioni locali» possono affidare al nuovo ente le attività di *“riscossione, spontanea e coattiva,”* delle proprie entrate, con esclusione, quindi, delle attività di liquidazione e accertamento, che nella precedente versione della norma sembravano comprese nelle facoltà di affidamento diretto.

Per quanto riguarda le azioni da intraprendere da parte dei Comuni che intendono continuare ad avvalersi del ruolo come strumento di riscossione coattiva, si precisa che dal 1° luglio 2017 essi dovranno procedere all'adozione di apposita delibera, che dovrà essere adottata ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, e pertanto di competenza consigliare.

Va precisato che il Comune potrà anche decidere di approvare la suddetta delibera anche successivamente al 1° luglio, non essendo previsto dalla norma un termine entro il quale deliberare; ovviamente, fino all'approvazione della delibera deve ritenersi precluso l'utilizzo del ruolo.

Non si ritiene necessario adottare alcuna convenzione specifica, perché le condizioni di svolgimento del servizio di riscossione rimangono regolate, in termini di costo e di rendicontazione, dalle disposizioni normative finora applicabili ad Equitalia. Eventuali accordi o atti convenzionali potranno tuttavia regolare modalità specifiche di svolgimento del servizio, previo accordo con l'Agenzia.

Inoltre, va evidenziato che con la delibera in questione il Comune non si impegna ad affidare in via esclusiva all'Agenzia delle entrate-Riscossione tutte le proprie entrate, di natura tributaria o patrimoniale, dovendosi ritenere, che il Comune possa - come in passato - legittimamente utilizzare alternativamente sia il ruolo che l'ingiunzione di pagamento di cui al r.d. n. 639 del 1910, in coerenza con le proprie previsioni regolamentari e con le proprie scelte organizzative.

Se il Comune decide di non continuare ad utilizzare il riscossore pubblico, i carichi già assegnati saranno comunque riscossi dal nuovo soggetto. Al riguardo si rammenta che l'art. 1, comma 686 della legge n. 190 del 2014 prevede espressamente che fino alla presentazione delle comunicazioni di inesigibilità, l'Agente della riscossione resta legittimato ad effettuare la riscossione delle somme non pagate, anche relativamente alle quote dei soggetti creditori che hanno cessato di avvalersi di Equitalia. Anche questa previsione, che costituisce una rigidità almeno per quei Comuni

che ritengono di poter assumere direttamente l'onere della riscossione di quote già affidate al soggetto nazionale, potrebbe essere oggetto di accordo per la devoluzione totale o parziale.

Infine, va precisato che l'adozione della delibera in questione non è subordinata alla circostanza che il regolamento generale delle entrate, o singoli regolamenti applicativi dei tributi comunali, prevedano espressamente la possibilità di riscuotere tramite il ruolo di cui al DPR n. 602 del 1973, stante il fatto che la competenza a decidere la modalità di riscossione è sempre in capo al Consiglio Comunale⁽⁸⁾.

Il versamento diretto delle entrate dei Comuni sui conti di tesoreria e postali

Lo stesso decreto legge n. 193 del 2016 (cd. decreto fiscale) all'art. 2- bis, novellato in ultimo dal decreto-legge n.50 del 2017, ha previsto che, in deroga all'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, il versamento spontaneo di tutte le entrate comunali, anche non tributarie, debba essere effettuato *“direttamente sul conto corrente di tesoreria, ovvero sui conti correnti postali dell'ente impositore”* o mediante modello F24 o attraverso gli strumenti di pagamento elettronici resi disponibili dagli enti impositori. Fanno eccezione l'Imu e la Tasi che continuano ad essere versate, sempre in deroga al richiamato art. 52, esclusivamente tramite F24 o bollettino postale unico omologo al modello F24, valido indistintamente per tutti i Comuni del territorio nazionale.

L'analisi della disposizione non può prescindere dalla sua *ratio* che va certamente individuata nella volontà di minimizzare i rischi connessi al magneggio di denaro pubblico da parte di soggetti terzi, benché titolati da appositi contratti, come nel caso dei concessionari di cui all'art. 53 del d.lgs.

⁸ Per agevolare gli enti che volessero continuare ad avvalersi del soggetto riscossore nazionale per effettuare la riscossione coattiva delle proprie entrate, l'Ifel ha pubblicato sul proprio sito istituzionale, in data 14 giugno 2017, uno schema di delibera: <http://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/8892-schema-di-delibera-consiliare-per-affidamento-riscossione-coattiva-delle-entrate-alla-nuova-agenzia-delle-entrate-riscossione>

n. 446 del 1997, anche in conseguenza dei ripetuti episodi di distrazione di denaro pubblico registrati dalle cronache degli ultimi anni. Peraltro, tale obiettivo si esplica con riferimento ai soli pagamenti spontanei (cioè registrati alla scadenza naturale prevista dalla normativa o in regime di ravvedimento operoso) mentre non soggiacciono al nuovo regime i versamenti conseguenti ad atti di accertamento o ad ingiunzioni di pagamento.

Circa il termine per l'applicazione delle norme in esame, si ricorda che il decreto legge n.244 del 2016 (cd. decreto "Milleproroghe"), proroga dal 1° luglio 2017 al 1° ottobre 2017 l'obbligo di versamento diretto sui canali previsti dalla legge (conto corrente di tesoreria, postale o F24). L'integrazione di maggior rilievo introdotta dal Milleproroghe tuttavia, riguarda la possibilità per i soggetti affidatari dei servizi di riscossione iscritti all'Albo ex art. 53 del d.lgs. n.446/1997, sempre a decorrere dal 1° ottobre 2017, di effettuare il versamento ai Comuni, purché si avvalgano di *"reti di acquisizione del gettito che fanno ricorso a forme di cauzione collettiva e solidale già riconosciuta dall'amministrazione finanziaria, tali da consentire, in presenza della citata cauzione, l'acquisizione diretta da parte degli enti locali degli importi riscossi, non oltre il giorno del pagamento, al netto delle spese anticipate e dell'aggio dovuto nei confronti del predetto gestore"*. Tale modifica rappresenta una specificazione meno restrittiva dell'obbligo di versamento diretto orientata a regolare forme particolari di riscossione che attualmente operano per entrate in genere minori (rete tabaccai), che vengono così equiparate al versamento diretto.

L'ambito di applicazione della disposizione in questione sembrerebbe riferibile alle sole entrate diverse da quelle tributarie, tuttavia, l'incerta formulazione della norma potrebbe condurre ad una diversa interpretazione, comprendente tutte le entrate. Resta comunque opportuno che vengano forniti chiarimenti circa l'esatta individuazione delle "reti di acquisizione del gettito" indicate dalla norma, al fine di evitare controversie e diffinità interpretative nei rapporti tra concessionari e Comuni in relazione alla possibilità di controllo di questi ultimi sulle attività del concessionario e sull'entità dei versamenti effettuati dai contribuenti.

Infine, la norma chiarisce che le suddette disposizioni *“non si applicano ai versamenti effettuati all’Agenzia delle entrate- riscossione, di cui all’articolo 1, co.3.”*

Si ritiene inoltre, sempre in base alla ratio dell’art. 2-bis del dl n. 193 del 2016, che la novità operi solo con riferimento alle entrate, di qualsiasi natura, che sono comunque destinate ad essere riversate all’ente locale, non operando, invece, per i casi in cui le entrate pur nella formale potestà dell’ente, sono destinate ad essere trattenute dal soggetto affidatario nell’ambito di un affidamento di servizi composito, non inerente la sola riscossione dell’entrata. In quest’ipotesi, rientra, ad esempio, il caso di concessione dell’imposta di pubblicità a canone fisso annuale, anziché ad aggio, o del soggetto incaricato della gestione del patrimonio edilizio comunale a fronte della quale il Comune ha disposto la devoluzione dei canoni di locazione dallo stesso riscossi.

Si deve infine osservare che la nuova disposizione non estende gli obblighi di versamento diretto alle entrate la cui gestione e riscossione sia affidata a società *in house*. In questi casi, infatti, i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri uffici e servizi. Pertanto i versamenti effettuati a tali società equivalgono a versamenti effettuati direttamente ai Comuni e quindi soddisfano pienamente la ratio dell’art. 2-bis del dl n. 193 del 2016. Si coglie l’occasione per richiamare il pronunciamento da parte della Corte di Giustizia europea dell’8 dicembre 2016 (Quarta sezione) nel quale sono stati ribaditi i requisiti necessari caratterizzanti le citate società: lo svolgimento di un’*“attività prevalente”* per gli enti affidatari e l’esercizio, da parte di questi ultimi, di un *“controllo analogo”* a quello esercitato sui propri uffici, sono da considerarsi dirimenti per assimilare le società in questione ad uffici interni degli enti.

2.1 La definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento - decreto legge n.193 del 2016

La nota di commento Ifel del 19 dicembre 2016, pubblicata sul sito istituzionale della Fondazione unitamente ad uno schema di Regolamento e di delibera di adesione, sintetizza gli aspetti salienti della disciplina norma-

tiva della definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, prevista dall'articolo 6-ter del decreto legge 193 del 2016 convertito con modificazioni dalla legge di 1° dicembre 2016, n. 225, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 2 dicembre 2016. La norma, non prevista dalla versione iniziale del decreto, recepisce le richieste dei Comuni e ristabilisce uniformità di trattamento tra i contribuenti nei confronti dei quali sia stata attivata la riscossione coattiva mediante ruolo (prerogativa del riscossore nazionale) e quelli per i quali sia stata utilizzata la procedura dell'ingiunzione di pagamento. Nella versione iniziale del provvedimento infatti, la definizione agevolata poteva essere richiesta solo per i "carichi inclusi in ruoli".

In particolare, il nuovo articolo 6-ter estende la possibilità di introdurre la definizione agevolata dei carichi anche alle entrate degli enti territoriali non rimosse a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale emanati dagli enti stessi o dai concessionari della riscossione di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, notificati negli anni 2000-2016. Si tratta quindi di una facoltà che avrebbe potuto essere esercitata, mediante delibera del consiglio comunale adottata ai sensi dell'art. 52 dello stesso d.lgs. n. 446, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione (3 dicembre 2016), e quindi entro il 1° febbraio 2017 ma che è stata poi prorogata al 31 marzo 2017 (in coincidenza con il termine di approvazione dei bilanci comunali 2017).

La disciplina presenta tuttavia alcuni profili di incertezza che l'Ifel ha esaminato al fine di chiarire le modalità e l'ambito di applicazione della stessa⁽⁹⁾.

Per quanto riguarda l'analisi della definizione agevolata delle ingiunzioni si precisa in primo luogo, come anticipato, che il comma 1 dell'art. 6-ter citato fa riferimento alle ingiunzioni fiscali, di cui al Regio decreto n. 639 del 1910, notificate negli anni dal 2000 al 2016 "dagli enti stessi e dai

9 Nel mese di febbraio 2017 la disciplina in esame è stata oggetto di apposite sessioni formative, nella forma di webinar di approfondimento destinati a tutti gli operatori comunali interessati. Sul sito dell'Ifel sono presenti sia i materiali sia le registrazioni dei webinar condotti da esperti fiscali comunali.

concessionari della riscossione di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997n. 446'.

Non vengono espressamente richiamate le società *in house* dei Comuni che pur risultano affidatarie dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali, ai sensi dell'articolo 52, comma 5 del d.lgs. n. 446 del 1997, per le quali non è necessariamente prevista l'iscrizione all'albo di cui al successivo art. 53. Trattandosi di società sulle quali i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, si ritiene che il Comune possa legittimamente disporre la definizione agevolata anche per le ingiunzioni notificate dalle suddette società. La verifica dei requisiti necessari per considerare se le società *in house* svolgano un' "attività prevalente" per gli enti affidatari e questi ultimi esercitino un "controllo analogo" a quello esercitato sui propri servizi, sono stati oggetto di un recentissimo pronunciamento da parte della Corte di Giustizia europea dell'8 dicembre 2016 (Quarta sezione).

Altro problema di carattere generale attiene all'arco temporale ed alla tipologia di entrate eventualmente definibili. Va premesso in proposito che l'art. 6-ter prevede una disciplina applicativa molto discrezionale (che prevede l'abbuono delle sole sanzioni senza interessi di mora), rimettendo alle decisioni delle amministrazioni locali la regolamentazione dei criteri e delle modalità di accesso alla definizione agevolata. La formulazione dell'articolo lascia pertanto molta più autonomia agli enti rispetto a quella prevista per i carichi inclusi nei ruoli affidati all'Agente della riscossione disciplinata dal precedente articolo 6; infatti, l'articolo in questione richiama espressamente, al comma 5, solo i commi 10 e 11 dell'art. 6, i quali disciplinano i crediti esclusi dalla definizione agevolata e la previsione secondo cui per le sanzioni amministrative da Codice della strada la regolamentazione della definizione agevolata si applica solo agli interessi ed alle maggiorazioni semestrali di cui all'articolo 27 della legge n.689 del 1981.

Da quanto premesso, non si intravedono ostacoli normativi alla possibilità di prevedere la definizione agevolata solo per determinate annualità e

solo per alcuni tributi. Così, ad esempio, il Comune potrebbe sia disporre la definizione solo per le ingiunzioni di pagamento notificate dal 2000 al 2010, in ragione del carattere più vetusto dei crediti, sia prevedere la definizione solo per alcuni tributi, quali l'imposta di pubblicità gestita da un concessionario iscritto all'albo di cui al più volte richiamato art. 53, in ragione, ad esempio, del fatto che si tratta di entrate riscosse da soggetti destinati a cambiare, in virtù della temporaneità del contratto di concessione. Tali limitazioni rientrano certamente nella più generale potestà regolamentare riconosciuta al Comune dall'art. 52 del d.lgs. n.446 del 1997.

Sempre con riferimento alla disciplina dettata dall'articolo 6-ter, si precisa che diversamente dall'analogia definizione dei carichi iscritti nei ruoli di cui al citato articolo 6 co. 1, viene data la possibilità ai Comuni - come sopra anticipato - di prevedere l'esclusione delle sole sanzioni ma non anche degli interessi di mora previsti nel regolamento comunale sulla riscossione coattiva, o nel regolamento generale sulle entrate. Al riguardo, stante l'indisponibilità della pretesa tributaria, che si riflette anche sugli accessori di essa, quali le sanzioni e gli interessi, al Comune risulta preclusa la possibilità di disporre per via regolamentare la disapplicazione degli interessi.

Relativamente alle entrate non tributarie, la definizione agevolata non è applicabile in quanto le relative sanzioni rientrano nelle esclusioni di cui al co. 10 dell'articolo 6, il quale alla lettera e-bis) espressamente esclude *"le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali"*. Si ricorda infine che nel campo delle esclusioni rientrano anche le violazioni dei regolamenti comunali sanzionate ai sensi dell'art. 7-bis del d.lgs. n. 267 del 2000.

Per quanto riguarda le sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada, la definizione è limitata agli interessi (analogamente a quanto previsto per la procedura dei ruoli), in questo caso compresi quelli moratori, oltre che alla maggiorazione di un decimo per ogni semestre prevista dall'art. 27 della legge n. 689 del 1981.

Ulteriore criticità riguarda le ingiunzioni di pagamento oggetto di provvedimenti di rateizzazione; nonostante esse non vengano espressamente richiamate dall'art. 6-ter, non si intravedono particolari ostacoli normativi ad una regolamentazione simile a quella prevista per i carichi inclusi nei ruoli, soprattutto alla luce dell'ampia possibilità che la norma affida ai Comuni nella regolamentazione della disciplina applicativa. Analogo discorso va fatto anche per i crediti comunali inclusi nelle proposte di accordo o del piano del consumatore di cui alla legge n. 3 del 2012, espressamente contemplati dall'articolo 6 e non anche nel 6-ter.

Si precisa che nel caso in cui l'ente abbia incluso nella medesima ingiunzione di pagamento crediti di diversa natura o crediti della medesima natura ma con riferimento a più annualità d'imposta, è opportuno offrire al debitore, analogamente alle cartelle di pagamento, la possibilità di definire anche le singole poste ingiunte con il medesimo provvedimento. L'adesione alla definizione agevolata da parte dei Comuni è risultata abbastanza buona; da un'indagine condotta da Ifel su tutti i Comuni capoluogo di Provincia, terminata ad aprile 2017, è emerso che 38 Comuni su 105 rispondenti hanno optato per la definizione agevolata, 29 non hanno deliberato e 38 non erano interessati in quanto utilizzano il ruolo.

Distribuzione geografica della rilevazione APR 2017			
Zona	Si	No	Non rileva (ruolo)
Nord	12	18	13
Centro	9	6	8
Sud e Isole	17	5	17
Totale	38	29	38

Fonte: Rilevazione Ifel

2.2 La definizione agevolata delle controversie tributarie comunali - decreto-legge n. 50 del 2017

La definizione agevolata delle liti fiscali pendenti introdotta dall'art. 11, co. 1-bis del dl n. 50 del 2017 completa l'effetto definitorio delle controversie interessate anche dalla definizione agevolata delle cartelle, di cui all'art. 6-ter del dl n. 193 del 2016, e, nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe ridurre la mole di contenzioso pendente in tutti i gradi di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione, con una possibile accelerazione dei tempi di trattazione delle residuali controversie relative ai tributi comunali. La disposizione in commento prevede che *«Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente»*.

Anche in questo caso, l'estensione alle controversie tributarie degli enti territoriali non era prevista nella versione iniziale della norma ed è stata inserita in fase di conversione in legge del dl 50. Si ripercorrono nel presente paragrafo gli aspetti salienti della materia, già oggetto di una nota Ifel pubblicata nel giugno scorso⁽¹⁰⁾. La scelta del Comune può essere operata mediante adozione di una delibera di Consiglio Comunale, ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997, atteso che con essa il Comune rinuncia alla riscossione delle sanzioni e degli interessi di mora, per i quali, in via generale, vale il principio dell'indisponibilità, qui derogato per espressa previsione di legge. I termini per l'adozione della delibera comunale sono scaduti il 31 agosto 2017.

L'applicazione dell'art. 11 tuttavia, non è agevole, sia perché il Comune deve attenersi allo schema definito dalla legge, dal momento che deve deliberare *“l'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo”*,

¹⁰ La nota di approfondimento è stata pubblicata sul sito Ifel il 28 giugno 2017, con gli schemi di regolamento e di delibera di adesione:
<http://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/8917-definizione-contenzioso-tributi-comunali-nota-di-approfondimento-sull-articolo-11-dl50-e-schemi-provvedimenti>

sia per la presenza di termini di natura processuale, e pertanto di termini indisponibili, non derogabili con regolamento comunale. L'unica possibilità di esercitare la discrezionalità regolamentare sembra limitata ad una diversa regolamentazione dei termini aventi natura amministrativa, come quelli attinenti alla rateizzazione.

Peraltro, va anche evidenziato che la decisione comunale non è subordinata all'adozione dei provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate, sebbene l'art. 11, comma 12 del dl n. 50 del 2017 preveda che con tali provvedimenti siano "stabilite le modalità di attuazione" dello stesso articolo 11, trattandosi all'evidenza di provvedimenti che dovranno regolare la procedura da un punto di vista amministrativo, come la predisposizione del modulo di domanda per accedere alla definizione, senza intaccare gli elementi strutturali della definizione, che risultano già compiutamente disciplinati nella normativa ordinaria, fermo restando che dai provvedimenti attuativi dell'Agenzia avrebbero potuto trarsi indicazioni interpretative di qualche utilità.

Le controversie definibili

Le controversie definibili sono quelle attribuite alla giurisdizione tributaria "in cui è parte" l'ente locale. Rimangono, pertanto, escluse le controversie attinenti al canone di occupazione del suolo pubblico, la cui giurisdizione è rimessa al giudice ordinario. Si deve trattare di controversia pendente in qualsiasi grado di giudizio, ivi compresa la Corte di Cassazione, ma non definita con sentenza passata in giudicato. Sono definibili le controversie il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del decreto (il 24 aprile 2017) e per le quali alla data della presentazione della domanda di definizione, il cui termine ultimo è fissato al 30 settembre 2017, non sia intervenuta pronuncia definitiva.

La definizione è ammissibile anche in presenza di ricorso notificato all'ente impositore ma non ancora depositato nella segreteria della Commissione tributaria provinciale, visto che per gli importi inferiori a 20 mila

euro il ricorso produce gli effetti del reclamo e deve essere depositato nella segreteria della Commissione tributaria entro 120 giorni, decorrenti non dalla data di notifica del ricorso da parte del contribuente, ma dalla data di ricevimento da parte del Comune. Al riguardo va precisato che il decreto non dispone alcunché in merito alla data di deposito del ricorso, stabilita come noto a pena di inammissibilità, essendo prevista la sola sospensione dei termini di impugnazione della sentenza. Pertanto, sarà onere del contribuente depositare nei termini il ricorso⁽¹¹⁾.

Il Comune quale "parte" processuale

La disposizione richiede che il Comune sia "parte" del processo. Tale previsione pone dei dubbi in merito alla definizione delle controversie relative ai tributi comunali nelle quali però l'ente non assume la veste di parte processuale. L'ipotesi si verifica quando oggetto dell'impugnazione è una cartella di pagamento, o un'ingiunzione di pagamento, ed il ricorso sia stato esclusivamente notificato ad Equitalia o al Concessionario privato incaricato della sola riscossione coattiva, indipendentemente dal fatto che i motivi di impugnazione attengano ai soli vizi propri della cartella o dell'ingiunzione, oppure siano stati sollevati motivi che coinvolgono l'atto di accertamento, salvo che Equitalia o il Concessionario non abbia chiamato in causa anche l'ente creditore. Peraltro, la Corte di Cassazione anche di recente ha ribadito che *"In tema di contenzioso tributario, il contribuente, qualora impugni una cartella esattoriale emessa dal concessionario per la riscossione per motivi che attengono alla mancata notifica degli atti impositivi presupposti, può agire indifferentemente nei confronti dell'ente impositore o del concessionario, senza che sia configurabile alcun litisconsorzio necessario, costituendo l'omessa notifica dell'atto presupposto vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto successivo ed essendo rimessa al concessionario la facoltà di chiamare in giudizio l'ente impositore"*.

¹¹ In merito all'accennata sospensione dei termini si rimanda al contenuto della nota Ifel del 28 giugno 2017, citata.

Tuttavia, occorre rilevare che mentre nei confronti del Concessionario privato esiste un rapporto concessorio in base al quale il Concessionario si sostituisce *ope legis* al Comune - e ciò porta a ritenere comunque definibili le controversie instaurate contro tale soggetto anche se l'ente impositore non è stato chiamato in causa - altrettanto non può dirsi nei confronti di Equitalia, e pertanto i residuali dubbi dovrebbero limitarsi solo alle controversie in cui sia parte esclusivamente tale ultimo soggetto.

Il riferimento alla circostanza che parte del processo sia il Comune genera poi ulteriori dubbi.

In primo luogo, non sono espressamente richiamate le società *in house* dei Comuni che pur risultando affidatarie dell'attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali, ai sensi dell'art. 52, comma 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 non hanno l'obbligo di iscrizione all'albo dei concessionari. Trattandosi di società sulle quali i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, si ritiene che il Comune possa legittimamente deliberare la definizione agevolata per le controversie tributarie in cui è parte la propria società *in house*.

Parimenti, si ritiene che il Comune possa deliberare la definizione agevolata per le controversie relative alla Tares/Tari che vedono come parte la società di gestione dei rifiuti alla quale il Comune ha affidato, ai sensi dell'art. 1, comma 691 della legge n. 147 del 2013, la gestione, la riscossione e l'accertamento della tassa comunale.

Infine, ad identica conclusione si deve pervenire anche nell'ipotesi in cui il Comune abbia affidato la gestione, riscossione ed accertamento ad un Concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 (ad esempio il concessionario dell'imposta di pubblicità).

Gli effetti della definizione

Le controversie possono essere definite *"a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio"* o dal soggetto che vi è suben-

trato o ne ha la legittimazione. Il riferimento al ricorrente del giudizio di primo grado rende evidente che possano essere oggetto di definizione anche i giudizi di appello o di Cassazione, proposti dal Comune risultante soccombente nella fase precedente. È evidente poi, che esulano dall'istituto in esame le controversie attinenti ai dinieghi di rimborso.

Con la definizione il contribuente è tenuto a pagare:

- l'imposta, gli interessi e le spese di notifica indicati nell'atto impugnato;
- gli interessi di ritardata iscrizione a ruolo, oggi fissati al 4 per cento annuo, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto.

La definizione comporta, quindi, la non debenza:

- delle sanzioni comminate nell'atto originario;
- degli interessi di ritardata iscrizione a ruolo dovuti dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento, ovvero decorsi i sessanta giorni dalla notifica dell'atto originario, fino alla data di consegna del ruolo al concessionario;
- degli interessi di mora dovuti a seguito del mancato pagamento della cartella, oggi fissati al 3,50 per cento annuo.

Le misure sopra richiamate sono applicabili anche nel caso in cui il Comune - o il Concessionario della riscossione e accertamento dei tributi comunali, o la società *in house*, o la società affidataria della riscossione ed accertamento della Tares/Tari - abbia attivato la riscossione in pendenza di giudizio, nonostante l'incerta giurisprudenza di legittimità che a volte ammette ed a volte nega la possibilità di applicare questa modalità di riscossione, di cui all'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992. Come noto, l'incertezza deriva dal fatto che l'art. 68 è applicabile ai soli casi in cui "*è prevista la riscossione frazionata del tributo*"; riscossione frazionata che non è ammessa, ad esempio per l'Imu e l'Ici, anche se è espressamente ammessa per le sanzioni.

L'art. 11, comma 7 del dl n. 50 del 2017 prevede, infatti, che dagli importi dovuti il contribuente ha diritto a scomputare "quelli già versati" per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di

giudizio, nonché “quelli dovuti” per effetto della definizione agevolata delle cartelle di pagamento, di cui all’art. 6 del dl n. 193 del 2016, ai quali occorre anche aggiungere “quelli dovuti” in base alla definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, se deliberata dal Comune⁽¹²⁾. Il Comune potrebbe comunque non aver attivato alcuna riscossione in pendenza di giudizio, ben potendo riscuotere non l’accertamento impugnato ma la sentenza definitiva, entro il termine di prescrizione decennale⁽¹³⁾. Ovviamente, il contribuente avrà poca convenienza nell’ipotesi in cui abbia pagato l’avviso impugnato, in quanto, come già rilevato, l’art. 1, comma 7 del dl n. 50 del 2017 prevede espressamente che *“la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.”* Se l’ente non ha attivato alcuna riscossione, la definizione comporta invece un notevole risparmio anche degli interessi, visto che le controversie ben potrebbero essere pendenti anche da dieci anni, come spesso avviene in caso di ricorso dinanzi la Corte di Cassazione, o nell’ipotesi in cui il processo sia stato sospeso per pregiudizialità, ai sensi dell’art. 295 c.p.c. (ed oggi ai sensi dell’art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992).

La cancellazione degli interessi è in parte compensata dalla previsione che comunque il contribuente è tenuto a versare gli interessi pari al 4 per cento, da calcolarsi fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell’atto originario. Invero, la norma rinvia all’art. 20 del DPR n. 602 del 1973, ma si ritiene che tale rinvio sia effettuato al solo fine di individuare il tasso d’interesse applicabile e non di limitare l’applicazione di questo tasso ai soli casi in cui l’importo sia stato già iscritto a ruolo. In altri termini, si ritiene che gli interessi al 4 per cento, per il periodo di sessanta giorni, si-

12 Pertanto, nel caso in cui sia stata attivata la riscossione in pendenza di giudizio, occorre tenere conto degli importi corrisposti dal contribuente, che includono anche le sanzioni, le quali devono essere scomutate dall’importo dovuto in base alla definizione agevolata, con l’ulteriore precisazione che se l’importo già provvisoriamente pagato, comprensivo di sanzioni, è superiore a quello dovuto in base alla definizione agevolata della lite, nessun rimborso potrà comunque essere disposto a favore del contribuente.

13 Si veda Cassazione, Sezioni unite n. 5790/2009 e Cassazione, n. 8380/2013.

ano dovuti in ogni ipotesi - e quindi anche nel caso in cui l'ente non abbia attivato alcuna forma di riscossione - ed anche nel caso in cui l'ente abbia attivato la riscossione coattiva tramite ingiunzione di pagamento. Diversamente ragionando, ed essendo possibile per l'ente riscuotere alternativamente con ruolo o con ingiunzione, non solo vi sarebbe incertezza sul tasso da applicare nell'ipotesi in cui non fosse stata attivata la riscossione, ma vi sarebbe anche una disparità di trattamento a seconda della forma di riscossione coattiva scelta, in presenza comunque di un risparmio di interessi che può risultare significativo. Rimane comunque ferma la possibilità per il Comune di confermare nel regolamento il tasso d'interesse del 4 per cento o l'eventuale minor tasso previsto nei propri regolamenti.

Il comma 2, dell'art. 11 precisa poi che in caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. Se la controversia riguarda, invece, sanzioni collegate al tributo, ma questo sia stato definito in altro modo, allora nessun importo risulterà dovuto, anche se sarà comunque necessario presentare la domanda di definizione.

Le spese di lite

L'art. 11, comma 7, del dl n. 50 del 2017 dispone che *“gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato”*. Si è già detto che la norma contempla espressamente le sorti dei pagamenti effettuati in caso di attivazione della riscossione in pendenza di giudizio attuata ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992. Nulla invece viene espressamente statuito in merito alle sorti delle spese di lite liquidate con sentenza non definitiva.

Sul punto occorre rammentare che il Legislatore in tema di pagamento delle spese di lite ha previsto un regime alquanto discriminatorio ed irragionevole, posto che il Comune per riscuotere le spese di lite dovrà aspettare il passaggio in giudicato della sentenza, per quanto disposto

dall'art. 15, comma 2-sexies, del d.lgs. n. 546 del 1992, mentre nel caso in cui le spese di lite siano liquidate a favore del contribuente, la sentenza è immediatamente esecutiva ed il Comune, a norma dell'art. 69 del d.lgs. n. 546 del 1992, dovrà pagare le somme liquidate a titolo di spese di lite entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

Si ritiene, al riguardo, in ragione dell'effetto "sostitutivo" della definizione rispetto a quanto statuito nel dispositivo della sentenza, che in caso di avvenuto pagamento delle spese di lite da parte dell'ente impositore, il Contribuente sia tenuto a versare, oltre a quanto già previsto in via ordinaria dall'art. 11, comma 1 del DI n. 50 del 2017, anche quanto percepito, in via provvisoria, a titolo di spese di lite, anche considerando che la definizione agevolata comporta la cessazione della materia del contendere e quindi, trova applicazione l'art. 46, comma 3 del d.lgs. n. 546 del 1992 a mente del quale *"nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate"*.

Nell'ipotesi in cui il Comune abbia adottato la delibera per la definizione agevolata e la controparte abbia notificato la sentenza per ottenere il pagamento delle spese di lite, se i 90 giorni scadono prima del 30 settembre, il Comune prima di procedere al pagamento potrebbe farsi rilasciare un'attestazione da parte del contribuente in merito alla sua volontà di non aderire alla definizione, fermo restando che comunque in assenza di tale attestazione l'ente locale rimane obbligato ad effettuare il rimborso, anche considerando che fino alla scadenza del 30 settembre il contribuente potrebbe sempre decidere di aderire alla definizione.

Un caso particolare attiene alle spese di lite liquidate nell'ordinanza, non impugnabile, che ha deciso sull'istanza di sospensione dell'atto impugnato o di sospensione dell'esecutività provvisoria della sentenza impugnata in appello o dinanzi la Corte di cassazione, ai sensi degli artt. 47, 52 e 62-bis del d.lgs. n. 546 del 1992. Sebbene l'ordinanza non sia impugnabile, il Giudice conserva la possibilità di disporre diversamente con la sentenza che decide il giudizio, la quale assorbe quindi quanto già deciso nell'ordinanza anche

in tema di spese di lite, per le quali però occorre una espressa statuizione, visto che l'art. 15, comma 2-quater prevede espressamente che l'ordinanza cautelare, per quanto attiene alle spese *"conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito"*. Pertanto, nel caso in cui la sentenza abbia omesso di disporre anche in merito alle spese della fase cautelare, queste restano dovute anche nell'ipotesi di sentenza favorevole al contribuente. Naturalmente, il contribuente in sede di appello, anche incidentale, potrà impugnare la sentenza che ha omesso di pronunciarsi *"nuovamente"* sulle spese della fase cautelare. A stretto rigore, però, in caso di impugnazione priva di un motivo attinente alle spese della fase cautelare, si forma un giudicato interno, che obbliga la parte, anche in sede di definizione agevolata, al pagamento delle spese di lite, ovviamente a condizione che il giudicato interno si sia formato entro la data del 24 aprile scorso.

Il pagamento delle spese dovute con la definizione

Il comma 5 dell'art. 11 del dl n. 50 del 2017 regola il pagamento delle somme dovute in base alla definizione.

È previsto il pagamento rateale, ma solo per importi superiori a duemila euro, nella seguente misura:

- il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 settembre 2017;
- il 40 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 novembre 2017;
- il 20 per cento dell'importo dovuto deve essere versato entro il 30 giugno 2018.

Se la definizione comporta il pagamento di un importo uguale o inferiore a 2000 euro, questo deve essere pagato integralmente entro il 30 settembre 2017. Occorre anche rilevare che essendo il 30 settembre un sabato, in realtà il versamento dovrà essere effettuato entro il lunedì 2 ottobre⁽¹⁴⁾.

14 L'art. 7, comma 1, lett. h) del Dl n. 70 del 2011 dispone, infatti, che *" i versamenti e gli*

Il comma 5 in commento, con riferimento al versamento degli importi dovuti in base alla definizione, rinvia alle disposizioni recate dall'art. 8 del d.lgs. n. 218 del 1997, norma questa che regola i pagamenti in caso di accertamento con adesione, ma anche in caso di mediazione e conciliazione giudiziale. Il rinvio all'art. 8, comporta anche l'automatica applicazione dell'art. 15-ter del DPR n. 602 del 1973 ed in particolare del comma 2, il quale prevede che in caso di rateazione, il mancato pagamento di una delle rate diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione della sanzione del 45 per cento, da applicarsi sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Il comma 5 dell'art. 11 in commento precisa poi che *“per ciascuna controversia è effettuato un separato versamento”*. Il successivo comma 6 precisa che occorre presentare una distinta domanda per *“ciascuna controversia autonoma”* e che *“per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato”*. Alla luce delle precisazioni normative nel caso in cui il contribuente abbia impugnato più atti di accertamento con un unico ricorso, benché formalmente la causa pendente sia una sola, il contribuente dovrà presentare tante domande quanti sono gli atti impugnabili, ma anche effettuare tanti separati versamenti quanti sono gli atti impugnabili. Ciò comporta che se il contribuente ha impugnato cumulativamente tre atti di accertamento e l'importo dovuto in sede di definizione è pari a 2000 euro per ogni atto, il contribuente non potrà accedere alla rateazione, ma dovrà effettuare tre versamenti di 2000 euro entro il 30 settembre 2017.

adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo”

La sospensione delle controversie

L'art. 11, comma 8 dispone che le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni relative alla definizione agevolata. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

Ovviamente, mentre per le liti riguardanti l'Agenzia delle entrate, la norma autorizza fin da subito il contribuente a chiedere la sospensione del processo fino al 10 ottobre 2017, altrettanto non può dirsi per le controversie comunali, per le quali occorrerà aspettare l'adozione della delibera comunale. Ciononostante, si ritiene che il contribuente possa legittimamente avanzare al giudice tributario una richiesta di rinvio dell'udienza a data successiva al 31 agosto 2017, in attesa della decisione comunale in merito all'approvazione della definizione agevolata delle liti.

Quanto detto, influisce anche sulla previsione del comma 9, il quale dispone che per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dal 24 aprile al 30 settembre 2017. Come già anticipato, per i tributi comunali la sospensione dei termini di impugnazione vale dalla data di esecutività della delibera comunale fino al 30 settembre 2017.

Il diniego della definizione

Come detto, il contribuente deve presentare la domanda di definizione - una per ogni singolo atto di accertamento, anche nell'ipotesi di ricorso cumulativo - entro il 30 settembre 2017.

Il Comune dovrà notificare l'eventuale diniego della definizione entro il

31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite, e quindi innanzi la Commissione tributaria provinciale, regionale o dinanzi la Corte di Cassazione. Non essendo prevista alcuna deroga espressa, si ritiene che resta applicabile anche in questo caso la sospensione dei termini feriali, che va dal 1° agosto fino al 31 agosto, per cui il ricorso avverso il diniego deve essere notificato dal contribuente entro il 30 ottobre 2018.

Nel caso in cui la definizione della lite sia richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo.

Il comma 10 dell'art. 11 del dl n. 50 del 2017 dispone poi che *"il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse"*. È evidente che l'istanza di trattazione va fatta in tutti i casi in cui vi sia interesse alla prosecuzione del giudizio e ciò vale anche se c'è stato il diniego e il contribuente non ha ragioni di impugnare lo stesso, ma ovviamente intende proseguire la controversia. Peraltro, il legislatore ha previsto espressamente che nel caso in cui sia il contribuente a dover impugnare la sentenza, e questi impugni cumulativamente la sentenza ed il diniego, l'impugnazione stessa equivale anche a istanza di trattazione.

Il comma 10 precisa poi che *"il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse"*. La precisazione normativa è importante perché si può verificare l'ipotesi in cui sia il Comune a dover presentare istanza di trattazione. Sul punto occorre precisare che:

- a) se si è in presenza di sentenza di Cassazione di rinvio al giudice di secondo grado, trova applicazione l'art. 63, comma 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, il quale dispone che la mancata riassunzione nei termini comporta l'estinzione "dell'intero processo", ovvero è come se l'atto di ac-

- certamento originario non fosse stato mai impugnato;
- b) se si è in presenza di giudizio pendente dinanzi la commissione tributaria regionale, il processo si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire non vi abbiano provveduto nei termini. La mancata prosecuzione del processo determina il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado⁽¹⁵⁾. Pertanto, nel caso in cui l'appello sia stato proposto dall'ente locale, spetta a questi depositare istanza di trattazione;
 - c) se si è in presenza di giudizio pendente dinanzi la commissione tributaria provinciale, spetta al contribuente presentare istanza di trattazione, in difetto l'atto di accertamento esplicherà pienamente i suoi effetti.

La delibera ed il regolamento comunale

Come già anticipato e similmente a quanto previsto in tema di definizione agevolata delle ingiunzioni di pagamento, è preferibile l'approvazione contestuale della delibera e del regolamento comunale, che ovviamente non potrà regolamentare la materia in modo radicalmente diverso da quanto tracciato nell'art. 11 più volte citato, anche se permane la necessità di regolamentare l'adeguamento della normativa statale all'ordinamento comunale, soprattutto per quanto riguarda l'ipotesi in cui il Comune riscuota tramite ingiunzione di pagamento ed abbia anche deliberato la definizione agevolata delle ingiunzioni stesse. Se non sono derogabili i termini che scandiscono gli adempimenti processuali si ritiene che siano derogabili gli altri termini, come quelli relativi al periodo di rateazione, che potrebbe andare oltre il termine finale del 30 giugno 2018 fissato per le liti erariali, considerato che comunque la definizione delle liti si perfeziona solo con il pagamento di quanto dovuto al 30 settembre 2017.

¹⁵ Ved. Cassazione, 18 giugno 2014, n. 13808.

3. Le novità sul prelievo sui rifiuti

L'anno 2017 ha visto alcune novità significative riguardanti il prelievo sui rifiuti.

Dopo l'introduzione della Tares, prevista dal decreto legge n. 201 del 2011 e successivamente della Tari, introdotta dalla legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 2013), importanti risultati sono stati finora raggiunti in termini di copertura integrale dei costi. Alla stessa conclusione non sembra invece potersi giungere relativamente alle modalità di applicazione e di calcolo delle tariffe da parte dei Comuni, che restano ancora molto diverse per effetto della flessibilità nell'articolazione tariffaria contemplata nella disciplina della Tari che consente agli enti di avvalersi sia dei criteri ex DPR 158/1999 (cd. "metodo normalizzato"), sia dei sistemi più semplificati previsti dalla disciplina Tares, che rimandano ai criteri "quali-quantitativi" storicamente adottati dalla normativa Tarsu⁽¹⁶⁾.

Entrando nel merito delle novità introdotte nel 2017, si segnalano: il decreto sulla Tari puntuale del 20 aprile 2017 recante i «*Criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati*» ed il decreto - di prossima emanazione - sui criteri di assimilazione previsto dall'art. 195 del d.lgs. n. 152 del 2006, che attribuisce allo Stato la «*determinazione dei criteri qualitativi e quali-quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani*».

¹⁶ Per un approfondimento si rimanda paragrafo dedicato del volume *I fel Il bilancio 2013 - Istruzioni per l'uso*.

3.1 Il DM 20 aprile 2017 sulla Tari puntuale

Con l'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2014 (legge n. 147 del 2013), l'assetto del prelievo sui rifiuti è stato collocato nell'ambito della disciplina dell'"imposta unica comunale" (IUC), con il riconoscimento ai Comuni della possibilità di adottare la forma del tributo, denominato Tari, oppure - in alternativa - un prelievo di tipo corrispettivo, denominato Tarip (tariffa puntuale).

Come si è avuto già occasione di approfondire nel Volume "Il bilancio 2014", la Tari è una tassa che opera sulla base di un sistema presuntivo che collega il prelievo al parametro della superficie, con adattamenti diversi a seconda delle scelte dei Comuni. La Tarip invece è un corrispettivo di natura patrimoniale che traduce il sinallagma dell'obbligazione di pagamento rispetto al servizio reso, nell'ambito della raccolta trasporto e smaltimento del rifiuto prodotto da ciascun utente.

L'applicabilità della Tari-corrispettivo, a norma del comma 668 dell'articolo 1 della legge n. 147 del 2013, è riservata ai Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti al servizio pubblico. Lo strumento normativo per l'applicazione della Tarip è l'articolo 52 del d.lgs n. 446 del 97, che riconosce ai Comuni la potestà di regolamentare le proprie entrate. Inoltre, sempre secondo il comma 668, nella commisurazione della tariffa il Comune può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Il comma 668 pone quindi una condizione obbligatoria per la legittima istituzione della tariffa corrispettiva: la realizzazione di sistemi di misurazione puntuale⁽¹⁷⁾ della quantità di rifiuti conferiti al pubblico servizio.

17 Non esiste ad oggi una nomenclatura giuridica idonea a definire l'aggettivo "puntuale" anche se il Mef ha tentato di offrire una chiave di lettura all'interno delle linee guida Tares. Uno degli elementi più delicati per un'applicazione conforme alla normativa e alle intenzioni del legislatore della cosiddetta tariffa puntuale è, come più volte precisato, la definizione di

Per questo motivo, nelle intenzioni del legislatore, è emersa la necessità di affidare ad una norma statale, nella forma del decreto ministeriale, il compito di individuare i criteri per la realizzazione da parte dei Comuni della misurazione puntuale.

In questo contesto è stato emanato il DM 20 aprile 2017 del Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio, recante i *"Criteri di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso, a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea"* a seguito di un lavoro di concertazione presso la Conferenza unificata che ha permesso di porre alcuni elementi di principio a base della definizione condivisa del provvedimento:

1) la potestà regolamentare e di tariffazione deve restare prerogativa dei Comuni (art.6, 8, 10 del DM), come del resto previsto anche dalla norma che istituisce la "tariffa puntuale". Nella versione iniziale della proposta ministeriale tale potestà veniva conferita agli "enti di governo", confliggendo con il principio dell'autonomia tributaria comunale il fatto che un "ente di governo" di settore possa procedere alla determinazione delle tariffe da applicare all'utenza di ciascun Comune, anche solo attraverso la determinazione di criteri di ripartizione del costo nell'utenza.

Non è in discussione in questo contesto il potere di "proposta" o il supporto tecnico che l'ATO o ente di governo esprime nella determinazione delle modalità operative di svolgimento del servizio e periodicamente con il Piano economico finanziario, da cui promanano le grandezze essenziali sulla cui base il Comune determinerà le tariffe applicabili. Si deve però ritenere che un provvedimento amministrativo non possa in alcun modo amplificare l'eventuale ambiguità dell'articolo 3-bis, comma 1 del

un sistema sufficientemente in grado di tradurre il corrispettivo economico del servizio reso.

decreto legge n. 138 del 2011 che dà in linea generale competenza alle ATO su tutti i servizi a rete, ivi compresi i rifiuti e ivi comprese quelle di determinazione delle tariffe con l'importante specificazione limitativa racchiusa dall'espressione *"per quanto di competenza"*;

2) i criteri di misurazione puntuale della quantità di rifiuti e di ripartizione del costo del servizio che lo schema di DM disciplina, si riferiscono alla sola tariffa corrispettiva Tarip, e non coinvolgono la determinazione della parte variabile della Tari tributo, che i Comuni hanno ampiamente disciplinato nei rispettivi regolamenti. La specificazione è rilevante perché una lettura non sistematica del comma 667 avrebbe potuto far pensare ad una regolamentazione più pervasiva e generalizzata con effetti di più forte impatto sulla revisione della tariffazione della Tari-tributo.

Il decreto si iscrive nella tendenza a promuovere il passaggio ad un prelievo di tipo corrispettivo, ritenuto più idoneo al rafforzamento del sistema di finanziamento e della stessa gestione del sistema della raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Per quanto attiene i costi fissi, si precisa che essi potranno essere determinati sulla base dei criteri di cui al DPR n. 158 del 1999, oppure sulla base di altri criteri individuati dal Comune e/o dal gestore del servizio.

Le condizioni richieste dal DM in esame per applicare la Tarip sono sintetizzabili nei punti seguenti:

- è sufficiente la sola misurazione del rifiuto indifferenziato, che tende a costituire una frazione molto piccola dei rifiuti complessivamente prodotti da una famiglia, anche attraverso i criteri presuntivi dello svuotamento del bidone (cd. "vuoto per pieno") e della misurazione dei sacchetti conferiti;
- è prevista la possibilità di prescindere dalla misurazione puntuale e continuare ad utilizzare i criteri della Tari-tributo sia per utenze aggregate, sia per porzioni di territorio comunale in cui per ragioni tecniche o di dispersione territoriale o di sostenibilità economica, non è possibile implementare sistemi di misurazione puntuale;

- è ammessa la possibilità di pretendere un prelievo per i servizi resi disponibili, anche se non utilizzati.

Le semplificazioni indicate riflettono la difficoltà di assicurare un sistema pervasivo di misurazione puntuale e rimandano alla questione dell'effettiva natura del prelievo relativo alla gestione dei rifiuti. La difficoltà di assicurare un diretto collegamento tra la quantità dei rifiuti prodotti da ciascun utente del servizio e prelievo corrispondente fa riflettere sulla possibilità di ottenere risultati non dissimili attraverso la Tari-tributo, che valorizza sotto forma di riduzioni d'imposta il minor quantitativo dei rifiuti conferiti.

Ad ulteriore conferma di questa riflessione, si richiama la recente sentenza 30 marzo 2017, C-335/16 della Corte di giustizia europea, nella quale la Corte ha ribadito (si veda anche la sentenza 16 luglio 2009, C-254/08) che non esiste alcuna normativa che imponga agli Stati membri un metodo preciso per il finanziamento del costo del servizio di smaltimento, sicché questo potrà essere effettuato *"indifferentemente, mediante una tassa, un contributo o qualsiasi altra modalità"*. In un contesto come quello italiano, caratterizzato dall'ampia prevalenza di scelte a favore di un prelievo di natura tributaria, il rafforzamento e la migliore definizione delle modalità di svolgimento del servizio, di differenziazione della raccolta e degli incentivi/penalizzazioni applicabili dovrebbe essere considerato come una alternativa utile ad un complessivo sviluppo dei sistemi gestionali, analogamente alla diffusione della misurazione puntuale e del prelievo di tipo corrispettivo.

Un ulteriore aspetto che deve essere tenuto in debito conto è l'applicazione dell'IVA alla Tarip, che comporta una valutazione dell'effettiva natura patrimoniale del prelievo. A questo proposito, il più volte citato co.668 della legge n. 147 del 2013 dispone che *"la tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio"*. Nelle esperienze in atto si registrano Comuni che incassano e fatturano direttamente la Tarip, mentre in altri casi essa è fatturata direttamente dal gestore, con la conseguenza che in un caso i costi e le entrate sono iscritte nel bilancio

comunale, mentre nell'altro caso non risultano iscritti né i costi né le entrate. Si pone quindi, a seconda della scelta adottata, il problema della debenza o meno dell'IVA. Finora, i Comuni che hanno optato per la Tarip hanno applicato l'Iva, ma nel caso in cui la giurisprudenza dovesse confermare la stessa impostazione adottata per la Tia (con la sentenza della Corte Costituzionale n.238 del 24 luglio 2009), anche la Tari corrispettivo potrebbe essere qualificata come un tributo e quindi dovrà "tornare" ad avere una sua collocazione nel bilancio comunale.

In particolare, si ricorda come la Corte Costituzionale, nella sentenza citata, individuò dei principi che paiono rilevanti anche per la Tari, stante l'obiettivo comune dell'ottenimento di un'entrata necessaria alla copertura dei costi sostenuti per lo svolgimento di un servizio pubblico e stante l'individuazione, da parte della Corte, di determinate caratteristiche che portano ad escludere la natura di corrispettivo soggetto ad Iva.

In particolare, per stabilire la natura tributaria della TIA, la Corte ha osservato quanto segue:

- *«Questa Corte, mediante numerose pronunce, ha indicato i criteri cui far riferimento per qualificare come tributari alcuni prelievi. Tali criteri, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina i prelievi stessi, consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (ex plurimis: sentenze n. 141 del 2009; n. 335 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005)»;*
- *nella TIA, «il fatto generatore dell'obbligo di pagamento è legato non all'effettiva produzione di rifiuti da parte del soggetto obbligato e alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma esclusivamente all'utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti ed alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento»;*
- *la TIA, come la TARSU (ma anche come la TARI) «ha la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo "interni" (cioè prodotti o producibili dal singolo soggetto passivo che*

può avvalersi del servizio), ma anche "esterni" (cioè «rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico») ... Ha la funzione, cioè, di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente»;

- *TIA e TARSU «sono estranei all'ambito di applicazione dell'IVA. Infatti, la rilevata inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo - quest'ultima commisurata, come si è visto, a mere presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti interni e al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni - porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 e caratterizzato dal pagamento di un «corrispettivo» per la prestazione di servizi».*

In proposito, come evidenziato dall'Anci in fase di concertazione del DM in esame, il passaggio da Tari tributo a Tari corrispettivo, soggetto ad IVA, dovrebbe essere reso possibile solo in presenza di strumenti di misurazione puntuale di tutti i rifiuti prodotti dall'utenza, in quanto la struttura della Tari già include una componente non legata ai rifiuti conferiti dall'utenza (i cui costi sono coperti dalla quota fissa della tariffa, così come meglio dettagliati dal Dpr n. 158 del 1999). Il ricorso a criteri presuntivi, rende più labile il collegamento sinallagmatico tra il servizio reso e la tariffa applicata, con il rischio che anche per la Tari corrispettivo si riproponga lo stesso problema relativo all'applicazione dell'Iva per la Tia, esclusa dalla Corte Costituzionale (sentenza n.238 del 2009), dopo anni di esercizio in regime "tariffario.

3.2 Il DM sull' "Assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani"

Al momento della pubblicazione di queste note è ancora in corso di stesura presso il Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare il decreto recante *"I criteri qualitativi e quali - quantitativi per l'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani ai sensi dell'articolo 195, comma 2, lettera e) del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152"*.

In quanto parte direttamente rappresentativa delle esigenze dei Comuni, l'Anci, con il supporto tecnico dell'Ifel, ha partecipato attivamente alla concertazione dei contenuti del DM in esame, che si attendeva da oltre un decennio, come si evince dall'art. 195 del Testo unico ambientale.

Per assimilazione di rifiuti speciali ai rifiuti urbani si intende il processo di definizione e riconoscimento (attraverso norme e regolamenti) della quota di rifiuti prodotti da attività produttive che viene invece considerata alla stregua dei rifiuti solidi urbani ordinari e di conseguenza trattati dal sistema pubblico di gestione. Si tratta quindi di rifiuti che all'origine sono qualificati come "speciali" in quanto prodotti da attività economiche e commerciali, sulle quali - in linea di principio - ricadrebbe l'onere del corretto smaltimento. L'assimilazione comporta pertanto l'inclusione totale o parziale dell'utenza produttiva nel campo di applicazione della Tari. Appare quindi evidente la delicatezza del tema, poiché il cambiamento non controllato dei criteri di assimilazione che produca un restringimento dei rifiuti e delle utenze attualmente oggetto di assimilazione comporta la fuoriuscita dalla Tari di un'ampia quota della base imponibile con la conseguenza - almeno nel breve e medio periodo - di un aumento delle tariffe a carico dell'utenza.

Finora, i criteri qualitativi utilizzati dai Comuni per regolamentare l'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani hanno avuto come unico riferimento i criteri stabiliti nella delibera del CIPE del 27 luglio 1984, che individua l'elenco dei rifiuti assimilabili. Per quanto riguarda invece i criteri quantitativi, per giurisprudenza di legittimità costante, essi sono stati rimessi alla potestà regolamentare comunale, con l'ulteriore precisazione che secondo la Cassazione solo con la previsione di criteri sia qualitativi che quantitativi esiste l'obbligo di conferimento dei rifiuti assimilati al pubblico servizio e, conseguentemente, l'obbligo di corrispondere la Tari.

Una sistemazione generale della materia è necessaria, oltre che dovuta a norma del d.lgs. 152 del 2006. Come tutte le regolamentazioni nazionali che intervengono su un terreno operativo molto strutturato e differenziato, anche in questo caso è quanto mai necessario fornire strumenti e

parametri di riferimento lasciando alla regolamentazione locale il compito di definire nel dettaglio dimensioni e modalità dell'assimilazione, in modo motivato e coerente con i 'paletti' fissati a livello nazionale, ma anche con le concrete condizioni di gestione dei servizi di raccolta e smaltimento dei rifiuti assicurate localmente.

Riepiloghiamo in sintesi i punti essenziali che il provvedimento dovrebbe considerare (e che non sembrano ancora assicurati dalle bozze circolate):

- a) i parametri di riferimento che definiranno le soglie di non assimilabilità dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani non possono limitarsi ad indicare misure di superficie delle utenze produttive oltre le quali l'assimilazione è preclusa. L'articolo 195, opportunamente, impone infatti di considerare parametri di tipo "quali-quantitativo" e questo requisito porta criteri adeguatamente combinati (tipologia di attività, tipologia di rifiuto e dimensione);
- b) la de-assimilazione dei rifiuti prodotti da un'utenza non domestica non dovrà comportare l'azzeramento della tariffa, bensì la riduzione o l'azzeramento della sua parte variabile, quella direttamente riconducibile alla quantità di rifiuti prodotti. Tutte le attività economiche, infatti, anche quelle di dimensioni molto rilevanti, beneficiano dei servizi indivisibili resi alla collettività attraverso il sistema di gestione dei rifiuti solidi urbani (dallo spazzamento delle strade al mantenimento dell'igiene pubblica). Questa impostazione è peraltro coerente con quanto previsto dalla normativa vigente nei casi di corretto ed effettivo avvio a recupero svolto autonomamente dal produttore del rifiuto.
- c) il decreto non può modificare i criteri di tassazione già normati con legge, in particolare le modalità di tassazione dei magazzini industriali (art. 1, co.649 della legge n.147 del 2013), in quanto la definizione delle zone di produzione di rifiuti "non assimilabili" sono rimessi alla potestà regolamentare comunale dalla stessa normativa primaria.

La nuova regolamentazione della assimilazione deve poi assicurare una transizione opportunamente graduale rispetto ai criteri attualmente adottati nei territori e considerare in modo adeguato, da un lato, gli assetti dei

sistemi industriali attivati anche sulla base delle scelte dei Comuni, che gestiscono attraverso aziende proprie o soggetti esterni rilevanti quantità di rifiuti con caratteristiche di omogeneità ed elevato tasso di valorizzazione per l'avvio a riciclo e, dall'altro, i rischi che cambiamenti non sufficientemente governati possono produrre sotto il profilo della legalità e della sicurezza igienico-sanitaria, nonché di capacità di controllo del ciclo dei rifiuti nei suoi diversi segmenti.

Le scelte di regolazione nazionale devono quindi ben ponderare gli effetti sull'efficienza ed efficacia dei servizi di gestione dei rifiuti nel loro complesso, con gli ovvi riflessi sulla sostenibilità del prelievo a carico delle diverse categorie di contribuenti, in particolare delle famiglie e delle piccole imprese che possono risentire in misura significativa di criteri di assimilazione troppo restrittivi e non sufficientemente meditati. Se è vero che in alcuni casi un eccesso di estensione della privativa esercitata dal servizio pubblico, attraverso la tendenza ad ampliare l'assimilazione oltre limiti ragionevoli, potrebbe aver sottratto materiali al libero mercato del recupero, è altresì vero che l'estensione del servizio pubblico ad ampie categorie produttive ha determinato vantaggi in termini di sviluppo industriale del settore (pubblico e privato), di raggiungimento degli obiettivi di raccolta differenziata e riciclaggio, di semplificazione degli adempimenti per le utenze non domestiche, di maggiore controllo e tutela ambientale dei territori.

4. Il riconoscimento giurisdizionale delle risorse spettanti ai Comuni, tra concertazione e contenzioso

Il presente paragrafo fornisce un aggiornamento del precedente, pubblicato nel volume I fel "Il Bilancio 2016", dedicato alle sentenze che si sono susseguite nell'ultimo anno circa l'illegittimità di taluni atti normativi e di attuazione riguardanti assegnazioni di risorse ai Comuni. Pertanto, per un completo quadro della vicenda si rimanda anche alla lettura del volume citato.

4.1 La compensazione dei minori introiti ICI legati alla riclassificazione degli immobili di categoria D - Le sentenze giurisdizionali favorevoli ai Comuni per il recupero del gettito perduto

La recente sentenza n. 1155/2017 della Corte di appello di Torino, pubblicata il 23 maggio 2017, conferma ancora una volta i dispositivi delle precedenti sentenze dei Tribunali civili di Milano Venezia e Bologna (emesse rispettivamente, a partire dal 2013, per i Comuni di Monza, Oderzo Sala Bolognese e Faenza), riconoscendo il diritto del Comune di Torino di avere rifuse le maggiori somme negate dai Ministeri dell'economia e delle finanze e dell'Interno relativamente alle compensazioni per i minori gettiti ICI derivanti dal complesso degli immobili di categoria "D" passati ad autodeterminazione della rendita catastale. I Ministeri, con provvedimenti amministrativi considerati illegittimi avevano, invece - come è noto - limitato il ristoro ai soli minori gettiti risultanti dal singolo anno del passaggio dal valore contabile dell'immobile all'autodeterminazione tramite DocFa.

La sentenza della Corte di appello di Torino è una decisione particolarmente importante, in primo luogo perché è la prima di un giudice di appello (finora sono intervenute solo pronunce dei giudici di primo grado) ed in secondo luogo perché ribalta l'unico precedente negativo finora intervenuto, reso dal Tribunale civile di Torino. In particolare, quest'ultimo poneva a fondamento della propria decisione il fatto che, in base all'art. 2 del DM 197/2000, il contributo statale corrisposto ai Comuni al raggiungimento delle soglie di legge (importo superiore a 3 milioni di lire e allo 0,5 per cento della spesa corrente, che verranno trattate nel paragrafo successivo), *"si consolidasse: una volta accertata la perdita, l'importo ad essa corrispondente sarebbe stato attribuito al Comune stabilmente"*. In sostanza, secondo il giudice di primo grado, *"La relativa valutazione andrebbe, invece, svolta con riferimento ai soli diversi immobili passati ad autodeterminazione della rendita catastale, senza più prendere in considerazione quelli passati ad autodeterminazione negli anni precedenti, appunto perché essi hanno già concorso al calcolo di un minor introito ormai stabilmente coperto dal contributo erogato dallo Stato"*.

La Corte di appello ribalta completamente tale orientamento evidenziando *“come il Tribunale abbia erroneamente considerato il consolidamento come attribuzione stabile e non soggetta alle condizioni di legge mentre, invece, il mancato superamento delle soglie in un determinato anno determina la perdita di gettito dell’intera compensazione, a prescindere dalla quota consolidata”*.

Tale dispositivo si pone quindi come ultima pronuncia sul tema che vede accomunate tutte le sentenze sopra richiamate, nelle quali gli organi giudicanti si sono pronunciati a favore dei Comuni che hanno citato il Ministero dell’interno ed il Ministero dell’economia e delle finanze, chiedendo di accertare e dichiarare che, in base all’art. 64 della legge n. 388 del 2000 e al decreto interministeriale attuativo del 1° luglio 2002, n. 197 , i “minori introiti” da compensare con il trasferimento erariale dovevano essere calcolati in relazione al complesso degli immobili di categoria D passati ad autodeterminazione della rendita catastale tramite DOCFA.

Per quanto riguarda le origini della vicenda, per una completa esposizione si rimanda alla lettura del paragrafo dedicato nel Capitolo 3 del Volume “Il Bilancio 2016”.

Anche in relazione a questo filone di pronunce giurisprudenziali, è pertanto auspicabile che il Governo si determini per una soluzione generale ed equa, avviando le restituzioni delle quote già recuperate e permettendo a tutti i circa 650 Comuni coinvolti di riformulare le proprie certificazioni con riferimento ai previgenti criteri di calcolo, senza attendere l’apertura di nuovi contenziosi che le sentenze stesse rendono ora possibili per tutti gli enti che hanno subito un’ingiusta decurtazione di risorse.

4.2 Il Tar del Lazio dichiara illegittimo il FSC 2015 per il ritardo nella pubblicazione del DPCM di assegnazione ai Comuni

Con tre distinte sentenze pubblicate il 19 febbraio 2017, il Tar Lazio ha accolto due ricorsi presentati dal Comune di Padova (sentenza n. 2252/2017) e da un gruppo di enti del trevigiano (sentenza n. 2554/2017) e un terzo

dal Comune di Cotronei (sentenza n. 2553/2017) per l'annullamento del DPCM del 10 settembre 2015 (pubblicato in GU il 5 ottobre 2015) recante la definizione ed il riparto del FSC 2015.

Tra i vari motivi di doglianza articolati dai Comuni ricorrenti, il Tar del Lazio ha considerato accolto solo quello relativo al ritardo nell'approvazione e pubblicazione del DPCM Fondo 2015, considerandolo come principale ed assorbente e dichiarandone la conseguente illegittimità. Tale accoglimento rappresenta il minimo comune denominatore dei ricorsi presentati dai Comuni, che si differenziano tra loro per alcuni motivi; per Padova la revisione delle rendite catastali avrebbe determinato un aumento della base imponibile in grado di inficiare la parte di perequazione che avviene sulla base delle capacità fiscali, atteso che in tale computo è stato considerato il solo *tax gap* derivante dall'evasione fiscale e non quello risultante dal mancato aggiornamento dei valori catastali, con l'effetto di una riduzione del FSC. Per Cotronei invece, le *royalties* pagate da una società elettrica per sfruttare l'energia prodotta da un lago artificiale, avrebbe determinato una riduzione non dovuta del Fondo. In questo modo, contestano i diretti interessati, i Comuni più attivi nella gestione delle entrate finiscono per pagare l'inerzia degli altri.

Ad ogni modo, come anticipato, tutte le sentenze sopra richiamate, non entrando nel merito delle altre motivazioni addotte dai ricorrenti, dispongono che *"appare in ogni caso evidente come l'intervenuta adozione dell'atto a esercizio finanziario avanzato determini una sicura lesione dell'autonomia finanziaria dei Comuni, come disegnata dall'art. 119 della Costituzione, alla quale, come rappresentato da parte ricorrente, è connotato il principio di certezza delle risorse disponibili."* Il giudice amministrativo inoltre precisa che *"ai sensi dell'articolo 151 del d.lgs n.267/2000, il bilancio di previsione finanziario deve essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente, salva la possibilità di un differimento per motivate esigenze, da disporsi con Decreto del Ministero dell'interno"*.

Si ricorda in proposito che il termine del 31 marzo, disposto dal DM 24 dicembre 2014, venne poi differito al 30 luglio dal dm del 13 maggio 2015,

pubblicato nella GU del 19 maggio (Serie generale n.115 del 20 maggio 2015) e da ultimo portato al 31 luglio dalla norma di interpretazione autentica recata dall'art. 1, co. 49 della legge di stabilità 2016. Le sentenze in questione tuttavia non tengono in considerazione le successive proroghe dei bilanci di previsione dei Comuni per il 2015, probabilmente a causa della presentazione dei ricorsi in un momento immediatamente precedente le date delle successive proroghe.

Appare inoltre opportuno precisare che i dati delle assegnazioni da FSC 2015, seppur provvisori, furono resi noti per la prima volta il 15 aprile 2015, con la pubblicazione sul sito del Ministero dell'interno; la pubblicazione riguardava il dato riepilogativo per ciascun Comune, che fu oggetto di accordo in Conferenza Stato - città ed autonomie locali del 31 marzo 2015.

Successivamente, il dato riepilogativo venne aggiornato al 16 luglio 2015 sempre in forma provvisoria, mentre il riepilogo definitivo per ciascun Comune fu pubblicato ufficialmente il 1° ottobre 2015, immediatamente dopo l'approvazione del DPCM 10 settembre 2015.

Pertanto, sebbene il decreto con la ripartizione dei fondi sia stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale solo il 5 ottobre 2015, i dati per la compilazione del bilancio di previsione 2015 erano stati resi noti già sei mesi prima, ancorché in forma non definitiva. La programmazione dei bilanci degli enti locali pertanto, poteva essere consentita in maniera pressoché completa.

La proroga delle scadenze dei bilanci di previsione è diventata una consuetudine degli ultimi anni, a causa dei molteplici problemi di stima delle risorse (in particolare IMU e Tasi) che concorrono alla determinazione dei fondi che hanno sostituito i trasferimenti statali, in un contesto di forte instabilità normativa. Le sentenze brevemente commentate, pur evitando il pronunciamento sulle motivazioni di maggiore sostanza addotte dai Comuni ricorrenti, testimoniano tuttavia della fragilità del sistema di finanziamento dei Comuni adottato a seguito dell'introduzione dell'IMU. È ben noto che il maggior valore di base del gettito IMU rispetto alla previgente

ICI (oltre 3 miliardi di euro) è stato interamente compensato con un taglio ai trasferimenti di pari importo (dl n. 201 del 2011, art. 13, co. 17) e che tutti i successivi continui mutamenti nel riparto dei gettiti tra Stato e Comuni hanno prodotto corrispondenti compensazioni nelle assegnazioni del FSC, nel contempo fortemente ridotte per effetto dei massicci tagli intervenuti fino al 2015. Pertanto elementi di carattere locale come la maggiore o minore iniziativa in materia di revisioni catastali, o di recupero di evasione si riflettono o possono essere considerate rilevanti nelle assegnazioni determinate per ciascun singolo ente, come mai avvenuto in passato.

**Le risorse
dei Comuni
per il 2017**

4

In questo capitolo verranno passate in rassegna le risorse assegnate ai Comuni per il 2017, con particolare riguardo al Fondo di solidarietà comunale (FSC), alle principali ulteriori assegnazioni estranee al FSC e alle assegnazioni derivanti dal DPCM 29 maggio 2017 (cd. "Fondoni").

1. Il Fondo di solidarietà comunale 2017

Il Fondo di solidarietà comunale per il 2017 registra modifiche relativamente marginali sul complesso delle risorse disponibili. Come per il 2016, non vengono effettuati tagli di fondi, importante risultato politico dopo le drastiche riduzioni del quinquennio 2011-15. Pertanto, la dotazione complessiva del FSC è sostanzialmente identica a quella del 2016. Le assegnazioni riconosciute a ciascun Comune possono variare - in qualche caso in misura significativa - soltanto per effetto della progressiva applicazione dei criteri perequativi basati sui fabbisogni e sulle capacità fiscali standard, avviata nel 2015 per una percentuale pari al 20% delle risorse, poi aumentata al 30% nel 2016 e ora portata al 40%.

La legge di bilancio 2017, nell'ambito di una revisione delle norme sulla perequazione, introduceva un criterio correttivo concepito al di fuori di qualsiasi confronto con l'Anci, volto a mitigare gli effetti perequativi che comportano per alcuni Comuni penalizzazioni annuali molto rilevan-

ti. Tale criterio è apparso subito del tutto inefficace, in quanto sarebbe scattato solo nei confronti delle variazioni imputabili alla perequazione, sia aumento che in diminuzione, ulteriori rispetto al + / - 8% delle risorse.

Nei paragrafi successivi si esporranno i contenuti dell'accordo del 19 gennaio presso la Conferenza Stato-Città che ha corretto tale meccanismo e integrato ulteriormente le risorse disponibili per la mitigazione delle eccessive penalizzazioni dovute alla perequazione.

La revisione delle regole generali di determinazione del FSC, contenuta nei commi 446-452 della stessa legge di bilancio 2017, ha opportunamente razionalizzato e meglio definito l'insieme delle norme accumulate nel tempo con i commi da 380 a 380-octies della legge finanziaria per il 2013 (legge n. 228 del 2012), divenuti ormai un "codice" confuso, per non dire illeggibile, esposto ad interpretazioni contraddittorie. La revisione in questione, oltre a fissare le diverse quote del FSC, inglobando gli inserimenti e le variazioni via via annualmente intervenuti:

- ha stabilizzato la trattenuta dall'IMU per l'alimentazione del FSC in 2.768,8 milioni di euro (il 22,43% del gettito IMU standard);
- ha delineato il periodo di progressiva applicazione dei criteri perequativi, fissando il raggiungimento del 100% al 2021. Finora la norma si limitava ad indicare le percentuali progressive di perequazione fino al 2018 (55%), ora la scansione successiva è: 70% al 2019, 85% al 2020; 100% dal 2021;
- ha definitivamente fissato la dimensione del cd. *target* perequativo, cioè l'ammontare complessivo delle risorse oggetto di perequazione, espresso in percentuale della capacità fiscale comunale. Finora la quota era provvisoriamente fissata al 45,8%, mentre con la risistemazione ora introdotta il valore è stabilmente al 50%. Di fatto, ciò significa perimetrare il monte di risorse comunali sulle quali si applica la perequazione intorno ai 14 miliardi di euro.

A seguito di queste modifiche, quando nel 2021 sarà raggiunto il 100% della perequazione, le risorse distribuite non in base alla "spesa storica" -

cioè in base alla disomogenea attribuzione dei trasferimenti statali preesistenti all'introduzione dell'IMU - ma secondo lo schema fabbisogni-capacità fiscali, ammontano a circa 14 miliardi di euro.

2. La composizione del FSC 2017

La nota metodologica Mef del 19 gennaio 2017⁽¹⁾ dà conto della composizione complessiva del FSC 2017 che, al pari del FSC 2016, rimane articolato in due componenti:

1. una componente tradizionale, che si articola a sua volta in:
 - una parte destinata al riequilibrio delle risorse storiche, che avviene attraverso la trattenuta dall'IMU (rimasta inalterata al 22,43% dell'IMU standard);
 - una parte perequativa, incrementata dal 30 al 40%;
2. una seconda componente costituita dal ristoro dei gettiti perduti per le esenzioni e le agevolazioni IMU e Tasi previste dalla legge di stabilità 2016, che rimane confermata nella misura stabilita con i diversi ristori previsti per il 2016 ed erogati nel corso dell'anno.

La ripartizione del FSC 2017, segue sostanzialmente i medesimi criteri del 2016, con alcune rilevanti novità:

- il citato aumento della quota perequativa del FSC che passa dal 30% al 40%;
- l'ammontare complessivo della capacità fiscale perequabile (il cd target perequativo) è definitivamente stabilito nella misura del 50%;
- il coefficiente di riparto delle risorse standard complessive è stato costruito portando il peso della componente relativa alla differenza tra fabbisogni standard e capacità fiscali dal 70% all'80% e il peso della componente popolazione (capacità fiscale pro-capite) dal 30% al 20%.

¹ Disponibile sul sito della Conferenza Stato - città ed autonomie locali all'indirizzo internet http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_019237_Atto%20n.457%20odg%20n.1%20della%20Conferenza%20Stato-citt%C3%A0%20del%2019%20gen%202017.PDF

2.1 La dotazione complessiva del FSC 2017

Per quanto concerne la dotazione complessiva del FSC 2017, si ricorda che non sono previsti quest'anno tagli incrementali di tipo strutturale. Di seguito si indicano le modifiche, per lo più di carattere tecnico, che determinano l'ammontare complessivo del fondo:

- il reintegro dell'accantonamento contabile 2016, non utilizzato per l'erogazione di importi derivanti dalla rettifica delle stime IMU-Tasi, per circa 11,7 milioni di euro;
- l'assegnazione di maggiori risorse a singoli enti a seguito di eventuali rettifiche puntuali (per circa 3,3 mln. di euro);
- il reintegro dei 9 milioni trattenuti dal FSC 2016 utilizzati per finanziare il contributo al comune di Campione d'Italia relativo all'andamento del cambio euro/franco svizzero, contributo diversamente finanziato per il 2017;
- la progressiva applicazione ai Comuni coinvolti nei terremoti del 2009 (Abruzzo) e del 2012 (Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto) del taglio di cui alla legge di Stabilità 2015, a seguito dell'aggiornamento dell'agevolazione concessa a gli enti in questione ai sensi del co.436-bis, introdotto nella stessa legge n. 190 del 2014. La riduzione del FSC 2015 per 1,2 miliardi di euro complessivi (co. 435, legge 190/2014), non effettuata per gli anni 2015 e 2016 ai comuni colpiti dagli eventi sismici indicati, è quindi attuata anche per tali enti, fermo restando l'importo complessivo del taglio, con la seguente gradualità:
 - i) per l'anno 2017, in misura pari al 25% dell'importo della riduzione;
 - ii) per l'anno 2018, in misura pari al 50% dell'importo della riduzione;
 - iii) per l'anno 2019, in misura pari al 75% dell'importo della riduzione;
 - iv) a decorrere dall'anno 2020, in misura pari al 100% dell'importo della riduzione.

Nel caso dei Comuni danneggiati dagli eventi sismici del 2013 (province di Massa e Carrara e di Lucca), che hanno subito per gli anni 2015 e 2016 lo stesso taglio in misura ridotta del 50%, è inoltre applicata in misura pari al 60% per l'anno 2017, all'80% per l'anno 2018 e al 100% dal 2019. Nel complesso agli enti a suo tempo sgravati dal taglio 2015

è stata applicata nel 2017 una riduzione per 12,6 mln. di euro, importo che è stato riattribuito alla generalità dei Comuni;

- va altresì ricordato che il decreto Milleproproghe (dl n. 244 del 2016) stabilisce, attraverso un apposito contributo, la restituzione ai Comuni colpiti da tutti gli eventi sismici recenti (Abruzzo, Emilia, Centro Italia) della riduzione di risorse applicata al FSC per il taglio 2015. La riassegnazione del taglio avviene in proporzione decrescente, tenendo conto delle diverse quote di partecipazione alla riduzione 1.200 milioni di euro. La scelta di operare mediante contributo è dovuta all'esigenza di non modificare il riparto del fondo già approvato dalla Conferenza Stato-Città.

A seguito di queste variazioni, l'ammontare del fondo è fissato in 6.208 milioni di euro, ripartiti nel modo seguente:

1. per i Comuni delle RSO, l'ammontare complessivo della componente tradizionale del fondo - quella alimentata dalla trattenuta dell'IMU - pari a 1.886 milioni di euro, viene distinto in due quote:
 - la prima, pari a circa 1.132 mln di euro, corrisponde al 60% della dotazione ed è ripartita sulla base del criterio della compensazione delle risorse storiche;
 - la seconda quota, pari a circa 754 mln di euro, corrispondente al 40% della dotazione, viene distribuita secondo il criterio perequativo, basato sulla differenza tra capacità fiscali e fabbisogni standard;
2. per i Comuni della Regione Siciliana e della Sardegna (per il quali il riparto avviene sulla base del solo criterio storico), la dotazione ammonta a 465 milioni di euro;
3. integrazione di 25 milioni di euro per i soli comuni RSO soggetti al meccanismo perequativo con effetti negativi sulle risorse di riferimento;
4. la componente ristorativa, pari a 3.832 milioni di euro, dimensione già determinata nel corso del 2016 a fronte delle abolizioni di gettiti (abitazione principale, terreni agricoli e altre fattispecie minori) decise dalla legge, cui viene aggiunto il fondo Tasi abitazione principale "sotto standard", pari a 80 milioni di euro (di cui 65 mln. effettivamente assegnati).

La tabella seguente riassume le quantità menzionate (in mln. di euro):

[A] FSC 2017 (componente tradizionale)	2.351
di cui ISOLE	465
di cui RSO	1.886
	<i>60% FSC storico</i>
	<i>40% FSC perequato</i>
	1.132
	754
[B] Integrazione perequazione	25
[C] FSC 2017 (componente ristorativa)	3.832
[D] FSC 2017 finale (A+B+C)	6.208
quota accantonamento 2017	-15
FSC 2017 spettante	6.193
<i>Fonte: elaborazione Ifel</i>	

Relativamente alla componente ristorativa, si conferma sia la dotazione complessiva determinata per il 2016 (3.832 mln. di euro), sia l'importo assegnato a ciascun Comune. Per un approfondimento del tema si rimanda alla lettura della Nota Ifel del 7 aprile 2016⁽²⁾. Si ricorda in proposito che nel 2016, il DPCM del 18 maggio non ha assegnato immediatamente la totalità dei fondi disponibili (fissati in 3.832 milioni di euro), ma ha riservato una quota pari a circa il 2% (75 milioni di euro su scala nazionale) da distribuire con appositi successivi provvedimenti. La prima tranche, pari a circa 31,2 milioni di euro è stata assegnata con il DM Interno del 27 settembre 2016 ed ha provveduto all'integrazione delle somme spettanti a fronte dell'esenzione della Tasi sull'abitazione principale. La restante quota, pari a 43,9 milioni di euro e prevalentemente rivolta ai ristori per abitazioni in comodato o in affitto concordato, è stata ripartita sulla base del DM Interno 13 febbraio 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23 febbraio 2017.

Le compensazioni - si ricorda - sono state disposte con riferimento alle seguenti componenti:

² Disponibile all'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/7346-nota-ifel-risorse-standard-e-fsc-2016>.

- esenzione Tasi dell'abitazione principale non "di lusso" (cat. catastali A1, A8, A9) e della quota a carico degli inquilini che utilizzano la casa come "prima abitazione";
- esenzione IMU dei terreni agricoli condotti direttamente da agricoltori professionali;
- agevolazioni per abitazioni locatate a canone concordato;
- agevolazioni per abitazioni concesse in comodato d'uso a parenti di primo grado;
- estensione delle assimilazioni "abitazione principale" alle abitazioni di proprietà degli IACP/ATER considerate "alloggio sociale".

2.2 Quota perequativa e correttivo

La legge di bilancio 2017 conferma l'ampliamento delle risorse ripartite secondo criteri perequativi già indicato da norme precedenti, che, come anticipato, passa dal 30 al 40% (art. 1, co. 449, lett c) della legge di bilancio 2017) del FSC nel 2017. La norma indica anche il percorso di progressivo raggiungimento del 100% della perequazione, previsto al 2021. Per effetto di tale disposizione, l'ammontare delle risorse da distribuire ai Comuni secondo il criterio perequativo è pari a 754 milioni di euro per il 2017.

A parità di altre condizioni l'effetto perequativo 2017 sarebbe risultato aumentato per un ulteriore 33% rispetto a quello osservato nel 2016. Diversi cambiamenti apportati alle determinanti della perequazione (fabbisogni e capacità fiscali standard) e allo schema del riparto del Fondo contribuiscono tuttavia a modificare l'effetto atteso:

- va in primo luogo ricordata la variazione del cosiddetto target perequativo che viene definitivamente stabilito nella misura del 50% delle capacità fiscali comunali, in luogo della precedente misura del 45,8%. Viene così stabilizzato il riferimento alla quota di risorse concretamente oggetto della perequazione comunale, ora pari a circa 14 miliardi di euro a regime, mentre la previgente indicazione (il 45,8%) era stabilita provvisoriamente e il mancato intervento su questo punto avrebbe portato ad un'amplificazione degli effetti di perequazione oggettivamente incongrua ed insostenibile per ampie fasce di enti;

- l'aggiornamento della metodologia di calcolo dei fabbisogni standard (i cui dati di riferimento restano ancorati al 2013), su cui l'Ifel ha prodotto una relazione, consegnata il 12 gennaio 2017 alla Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, nell'ambito dell'Audizione dell'Anci su *"L'attuale distribuzione delle risorse nella fiscalità locale, gli effetti sul sistema perequativo e le prospettive di modifica"*. L'aggiornamento della metodologia ha comportato in particolare le seguenti principali modifiche:
 - semplificazione dei modelli di costo adottati per le funzioni di Istruzione pubblica e per il servizio di Asilo Nido che agevolano la lettura dei risultati;
 - aggregazione delle funzioni fondamentali relative a ufficio tecnico, anagrafe, tributi e affari generali in un'unica funzione di "amministrazione" e delle funzioni relative a viabilità e gestione territorio ed ambiente in unica funzione di "viabilità e territorio";
 - utilizzo della funzione di costo in sostituzione della funzione di spesa per la determinazione dei fabbisogni del servizio di raccolta e smaltimento di rifiuti;
 - attribuzione di un maggiore rilievo all'effettiva fornitura di servizi ai fini dell'assegnazione dei fabbisogni relativi alla funzione sociale e al trasporto pubblico locale.

Un'ulteriore novità di rilievo, che non attiene direttamente alla metodologia dei fabbisogni, è la sostanziale semplificazione del questionario di aggiornamento, che tutti i Comuni sono tenuti a compilare ai fini dell'aggiornamento periodico dei fabbisogni standard. Il nuovo questionario FC20U definito da SOSE ed Ifel diminuisce del 75% il numero dei dati richiesti, grazie ad una più attenta selezione dei dati utili ed all'acquisizione diretta di molte informazioni presso banche dati di fonte istituzionale. I dati richiesti tra il 2016 e il 2017 verranno utilizzati per l'aggiornamento dei fabbisogni del 2018;

- l'aggiornamento dei dati di riferimento delle capacità fiscali, rivisti in relazione all'andamento delle basi imponibili catastali e reddituali, comprensivo di un migliore schema di sterilizzazione della componente rifiuti e dell'estensione del *tax gap* (la differenza tra gettito teorico

dei tributi immobiliari e gettiti effettivi di base), la cui incidenza è stata portata dal 5 al 10% tranne che per un gruppo di enti per i quali più elevato è il rischio di disallineamento dei dati catastali;

- una diversa determinazione dello schema distributivo adottato per il calcolo della perequazione, che ha visto l'aumento dell'incidenza del differenziale tra fabbisogni standard e capacità fiscali (dal 70% all'80%) e la diminuzione del peso della popolazione (capacità fiscale procapite) che passa dal 30% al 20%;
- la modifica apportata al calcolo del correttivo (sia interno che esterno al Fondo) posto a mitigazione degli effetti perequativi di dimensione eccessiva.

A quest'ultimo riguardo occorre ricordare che la legge di bilancio 2017 (art. 1, co.450), nella sua versione originale prevedeva un correttivo finalizzato a contenere l'eccessiva variazione di risorse dovuta alla perequazione sostanzialmente inefficace, che si applicava nel caso in cui si fosse determinata una variazione delle risorse di riferimento⁽³⁾, tra un anno e l'altro, in aumento o diminuzione, superiore all'8%. Tale criterio, tuttavia, come Anci ha più volte sottolineato in tutte le sedi istituzionali, oltre a discostarsi radicalmente dal correttivo statistico utilizzato lo scorso anno, produceva effetti pressoché nulli, in quanto - come è comprensibile - sono rarissimi i casi di Comuni sui quali la perequazione agisce in modo così marcato.

Per questo motivo, a seguito di un confronto con il Governo, nella seduta della Conferenza Stato-Città del 19 gennaio 2017 è stato concordato un nuovo criterio correttivo che assicura maggiore sostenibilità al percorso della perequazione; tale criterio è stato poi legiferato dall'art. 14 del decreto legge 24 aprile 2017, n.50, convertito nella legge n.96 del 2017. In particolare, con questo criterio si definiscono due strumenti:

3 Le risorse storiche di riferimento sono definite dai gettiti dell'Imu e della Tasi, entrambi valutati ad aliquota di base, e dalla dotazione netta dell'FSC, calcolato considerando pari a zero la percentuale di applicazione della differenza tra capacità fiscale e fabbisogni.

- un correttivo interno al Fondo che agisce quando la variazione delle risorse assegnate a ciascun Comune, da un anno all'altro, risulta superiore o inferiore al $\pm 4\%$ delle risorse storiche considerate al netto dei tagli. Tale meccanismo attiva una redistribuzione delle risorse dai Comuni che presentano una variazione positiva del Fondo superiore al $+4\%$, verso i Comuni con diminuzione di risorse che supera il -4% , determinando così una disponibilità "endogena" di risorse redistribuibili che per il 2017 ammonta a circa 11 mln. di euro. Attraverso questo dispositivo viene di fatto assicurato che le penalizzazioni maggiori non superino comunque la misura del -4% ;
- un correttivo esterno attraverso l'impiego di un ulteriore ammontare di risorse *una tantum* per 25 mln. di euro, ottenuto utilizzando fondi comunali non utilizzati, da redistribuire agli enti in base a tre condizioni simultanee:
 - a) il Comune registra un peggioramento della propria condizione in base alla perequazione 2017 rispetto a quella del 2016 (in sostanza per il cambio della metodologia dei fabbisogni standard);
 - b) il Comune registra una differenza negativa tra risorse perequate e risorse "storiche" (calcolate azzerando la componente perequativa);
 - c) il Comune registra una variazione della dotazione netta di risorse in rapporto alle risorse storiche 2017 inferiore al $-1,3\%$.

Questo nuovo correttivo statistico, limitato al solo anno 2017, mira ad attenuare gli scostamenti negativi più ampi derivanti dall'applicazione della nuova metodologia di calcolo dei fabbisogni standard e delle variazioni introdotte al vettore delle capacità fiscali. Le modifiche introdotte comportano dei vantaggi, rispetto all'inefficacia del previgente dispositivo. Tuttavia, l'incisività della mitigazione delle penalizzazioni maggiori è più debole rispetto agli analoghi dispositivi attivati nel 2015 e nel 2016. Ad esempio, nel 2016, a fronte di una perequazione limitata al 30% delle risorse, sono stati erogati complessivamente 49 mln di euro a sostegno degli eccessi di penalizzazione.

Va qui ricordato che lo stesso dl 50, attraverso una modifica introdotta al comma 449 della legge di bilancio 2017, ha assicurato la dotazione di ri-

sorse di 25 mln. di euro annui destinate al rafforzamento della mitigazione delle penalizzazioni dovute alla perequazione anche per tutto il periodo di progressivo completamento della perequazione, quindi fino al 2021. Si tratta sempre di risorse assegnate strutturalmente al comparto dalla precedente normativa, ma eccedenti il fabbisogno definito in fase di riparto⁽⁴⁾.

Resta comunque opportuno individuare un ulteriore canale di sostegno al fine di comprendere nello schema anche quella fascia di enti che risultano penalizzati fino al -4% e quindi perdono risorse di qualche rilievo rispetto al 2016, ma le cui condizioni risultano solo formalmente migliori per effetto delle prime due condizioni aggiuntive (le lettere a) e b) dell'elenco sopra riportato). La stessa considerazione vale anche per l'ammontare delle risorse ritagliate per l'integrazione a regime, che possono essere ampliate di un'ulteriore quota di circa 12 milioni sempre a valere su importi non distribuiti relativi agli "imbullonati", come proposto da un emendamento Anci non recepito.

L'opportunità di potenziare il meccanismo correttivo andrebbe anche rapportata all'oggettiva contraddizione tra l'ampliamento della perequazione e il persistente blocco della leva fiscale, giunto ormai al secondo anno, che colpisce in misura più incisiva i comuni di piccole e medie dimensioni, a loro volta mediamente più colpiti da più alte percentuali di perequazione negativa.

Per quanto riguarda l'erogazione delle somme spettanti del FSC 2017 è stata infine confermata l'articolazione in due rate: un acconto pari al 50% entro il 16 giugno 2017 in corrispondenza dell'acconto dei tributi immobiliari e un saldo a metà ottobre, periodo intermedio tra i due pagamenti fiscali dai quali i Comuni traggono buona parte delle proprie risorse. Nel frat-

4 Per il riparto di queste somme, dal 2018, la norma non menziona gli ulteriori criteri da applicare per il 2017, limitandosi a individuare i beneficiari negli enti che presentano "una variazione negativa della dotazione del Fondo di solidarietà comunale per effetto dell'applicazione dei criteri perequativi". Dal 2022, tale dotazione viene destinata ad aumentare il contributo straordinario di incentivazione delle fusioni tra Comuni.

tempo, il 9 marzo 2017, il Ministero dell'interno ha disposto il pagamento di un'anticipazione finanziaria ai Comuni, pari all'8% delle risorse di riferimento, per ciascun Comune, risultante dai dati pubblicati sul sito del Ministero stesso alla data del 16 settembre 2014. Tale anticipazione, si ricorda, è stata recuperata come per gli anni precedenti, dalla Struttura di gestione dell'Agenzia delle entrate entro giugno 2017, a valere sui pagamenti dell'IMU riscossa tramite F24. Anche l'applicazione della trattenuta dall'IMU 2017 (nella percentuale annua del 22,43% del gettito base) è articolata in due momenti, il 50% per ciascuna scadenza fiscale (giugno e dicembre).

3. Ulteriori assegnazioni di risorse

Nel quadro complessivo delle risorse sopra descritto, ma fuori dal FSC risultano confermate per il 2017 (art. 1, co. 446 della legge di bilancio 2017) le seguenti risorse:

- 30 milioni annui alle Unioni di Comuni ai sensi del co. 10 dell'articolo 53 della legge n.388 del 2000, che ne indica anche i criteri di ripartizione tra gli enti interessati, rimasti invariati;
- 30 milioni annui ai Comuni istituiti a seguito di fusione di cui all'articolo 20 del dl n. 95 del 2012. A tale importo si aggiungono ulteriori 5 milioni annui come da DPCM pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 29 maggio 2017, che determina il riparto del Fondo ex art. 1, co. 438 della legge di bilancio 2017. Per questi enti, una novità apportata dalla legge di bilancio 2017 (co. 447) prevede il passaggio dal 40% al 50% del parametro per il calcolo del contributo. A decorrere dal 2017 pertanto, ai Comuni risultanti da fusione spetta un contributo pari al 50% dei trasferimenti erariali attribuiti per l'anno 2010.

Il finanziamento di 9 milioni di euro per il Comune di Campione d'Italia (concesso in ragione dell'andamento del cambio euro/franco svizzero) non viene finanziato dal FSC, come avvenuto per il 2016, e le relative risorse rientrano nel riparto complessivo del Fondo.

Tra le compensazioni strutturali figurano inoltre:

- l'assegnazione di 75,7 milioni di euro (dl 102/2013) relativa alle riduzioni/abolizioni dell'IMU decorrenti dalla seconda rata 2013 (assimilazione cooperative a proprietà indivisa, alloggi sociali, comparto sicurezza, esenzione fabbricati merce);
- il ristoro di 110,7 milioni di euro assegnato per le riduzioni decorrenti dal 2014 connesse all'abolizione dell'IMU su fabbricati rurali strumentali (ad esclusione della quota riconducibile ai fabbricati D10 già assegnati allo Stato) ed alla riduzione del moltiplicatore (da 110 a 75) per i terreni posseduti e condotti da agricoltori professionali iscritti alla previdenza agricola;
- il ristoro di 155 milioni di euro a fronte del minor gettito realizzato dai Comuni riguardante gli effetti della nuova modalità di determinazione della rendita catastale degli immobili di categoria D, che a partire dal 2016 esclude dalla stima diretta i macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo (cd. imbullonati). Nel 2016 le assegnazioni complessive sono state pari a 127 milioni di euro.

4. Il DPCM 29 maggio 2017 di riparto dei cd. "Fondoni"

Al FSC 2017 ed alle risorse ulteriori di cui al precedente paragrafo, si aggiungono ulteriori assegnazioni, per effetto del DPCM 29 maggio 2017, attuativo del co. 439 della legge di bilancio 2017, che disciplina i beneficiari, le finalità i criteri e le modalità di riparto dei Fondi di cui ai commi 433 e 438 della stessa legge.

La pubblicazione del DPCM formalizza l'esito dell'accordo raggiunto nella Conferenza Unificata del 23 febbraio 2017 e consente l'erogazione ai Comuni delle risorse stanziare dalla legge di bilancio 2017 su due fondi, uno per l'anno 2017 pari a circa 2 miliardi di euro e l'altro - a regime fino al 2046 - di poco superiore ai 900 milioni di euro, entrambi complessivamente destinati alle finalità più disparate ed in particolare:

- riduzione del debito delle regioni a statuto ordinario;

- rifinanziamento del fondo IMU-Tasi;
- ristoro arretrati spettanti ai Comuni in esecuzione della sentenza del Consiglio di Stato n. 5008 del 2015 che ha dichiarato l'illegittimità della quantificazione dei gettiti nel passaggio ICI-IMU;
- ristoro parziale delle spese di giustizia sostenute dai Comuni sedi di Uffici giudiziari dal 2011;
- ristoro delle minori entrate comunali 2015 derivanti dalla revisione dei criteri di montanità;
- contributi straordinari alle fusioni di Comuni;
- integrazione di risorse a fronte dei tagli incrementali per province e Città metropolitane previsti dalla legge finanziaria per il 2015.

Le assegnazioni in questione portano a soluzione - in alcuni casi parziale e non soddisfacente - questioni aperte anche da molto tempo sulle quali si è sviluppato un prolungato confronto con il Governo. Di seguito viene commentata ciascuna voce, distinta nell'ambito dei due fondi.

Il primo Fondo - previsto dal comma 433 della legge di bilancio 2017 - è costituito solo in termini di saldo netto da finanziare (e quindi i relativi importi assegnati non sono utili ai fini del calcolo del saldo di competenza) ed ammonta esclusivamente per il 2017 a poco più di 2 miliardi di euro ripartiti nel seguente modo:

- 1.706 mln di euro sono riservati alle Regioni a Statuto ordinario come contributo per la riduzione del debito (art.3 del DPCM);
- 300 mln di euro sono, invece, destinati al rifinanziamento del Fondo IMU-Tasi e sono pertanto ripartiti tra gli enti che ne hanno già beneficiato sin dal 2014, in proporzione alle quote indicate nel DM del 26 maggio 2016 (art. 2 del DPCM, importi in tabella B). Si deve sottolineare, come ulteriormente segnalato dall'Anci in sede di Conferenza Unificata, che la continua riduzione del fondo IMU-Tasi (dai 625 mln. del 2014 ai 300 mln. del 2017) costituisce un'ingiustificata decurtazione di risorse dovute per il ristoro di gettiti fiscali che si sono certamente rivelati non recuperabili alla luce dei più restrittivi criteri di determinazione delle aliquote stabiliti dal Parlamento sull'IMU e sulla Tasi a decorrere dal 2014. Su questo punto, fin dalla discussione della

legge di bilancio 2018, si svilupperà l'iniziativa per stabilizzazione a regime delle risorse che dovrebbero inoltre essere rese computabili ai fini del saldo di competenza.

- Per quanto riguarda il secondo Fondo - quello previsto dal comma 438 - la dotazione complessiva è fissata in 969,6 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2017 al 2026, in 935 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2017 al 2046 ed in 925 milioni di euro a decorrere dal 2017. Le risorse sono così attribuite:
 - 900 milioni di euro annui a decorrere dal 2017 sono destinati alle Città metropolitane e alle Province delle regioni a statuto ordinario:
 - 625 milioni sono assegnati alle Province in proporzione all'ammontare della riduzione della spesa corrente per l'anno 2016 di cui al dl 113 del 2016 (art. 4 del DPCM);
 - 250 milioni sono attribuiti alle Città metropolitane in proporzione all'ammontare della riduzione della spesa corrente per l'anno 2016 determinata dal dl 113 del 2016. Il contributo spettante a ciascuna Città metropolitana è riportato nella tabella G allegata al decreto (art. 5 del DPCM).
 - 28,8 milioni di euro annui per 10 anni (2017- 2026), pari a 290 mln di euro circa, da attribuire ai Comuni per il ristoro degli arretrati dovuti per effetto della illegittimità, dichiarata dalla sentenza del Consiglio di Stato n.5008 del 2015, del cosiddetto "check di coerenza" utilizzato dal MEF nella quantificazione dei gettiti nel passaggio dall'Ici all'IMU (art.3, co.3, del DPCM), che ha penalizzato circa 3 mila Comuni nella determinazione del fondo di riequilibrio e poi del fondo di solidarietà comunale. Gli importi assegnati a ciascun ente sono riportati nella tabella C allegata al DPCM(5). Il ristoro a regime (dal 2017 in poi), nonostante la posizione contraria dell'Anci, è ottenuto attraverso un prelievo dal FSC sulla generalità dei Comuni (per circa 59 mln. di euro)

5 A seguito della sentenza del Consiglio di Stato, sono stati ricalcolati i valori relativi alle stime ICI utilizzate per il riparto del FSC per i comuni con dati completi di conto consuntivo presentati alla data del 31 maggio 2013 (ultima data di verifica delle stime ICI). Le rettifiche a favore dei comuni interessati, pari a circa 59 milioni di euro annuali, sono state oggetto di compensazione (negativa) all'interno dello stesso comparto con successivo riproporzionamento all'importo della stima nazionale, effettuato considerando tutti i comuni che partecipano al riparto del FSC.

che viene redistribuito sugli oltre 3mila enti beneficiari. Il criterio di assegnazione è il riscontro di una differenza positiva, tra la quantificazione dell'ICI di riferimento stimata dal Mef attraverso l'applicazione del "check di coerenza" e il valore dell'ICI risultante nei rendiconti 2009-2010 di ciascun Comune.

- 10 milioni di euro annui per 30 anni (2017- 2046), pari a complessivi 300 milioni, per il ristoro parziale delle spese di giustizia sostenute dai Comuni sedi di Uffici giudiziari dal 2011, che si aggiungono ai contributi già erogati dal Ministero della Giustizia. Nel complesso l'assegnazione in questione porta l'importo complessivamente spettante a ciascun Comune sede di ufficio giudiziario a circa il 67% dei costi totali sostenuti e riconosciuti dal Ministero per gli anni tra il 2011 e il 2014. L'assegnazione riguarda circa 800 Comuni e l'importo per ciascun ente è riportato nella tabella D allegata al presente decreto. Il contributo è erogato a titolo di definitivo concorso dello Stato alle spese sostenute dai Comuni fino al 31 agosto 2015 e a condizione che l'ente beneficiario rinunci a qualsiasi azione, anche in corso, per la condanna al pagamento di ulteriori contributo a carico dello Stato. A tal fine i Comuni interessati dovrebbero depositare presso il Ministero della Giustizia dichiarazione di rinuncia a qualsiasi ulteriore pretesa, unitamente al provvedimento di estinzione del giudizio o della procedura esecutiva eventualmente in corso, ovvero dichiarazione di inesistenza di giudizi o procedure esecutive pendenti (art.3, co. 4, del DPCM).

In sede di Conferenza Unificata, l'Anci ha fatto presente come la soluzione proposta dal Governo sul ristoro delle spese giudiziarie risulti di debole efficacia anche a fronte dei procedimenti in corso presso la giustizia amministrativa: la previsione di un ristoro complessivamente pari a soli 300 mln. di euro, a fronte di spese riconosciute e non ristrate per ben 650 milioni, associata ad una rateizzazione addirittura per 30 anni, produce benefici minimi sui bilanci dei Comuni coinvolti. Anche su questo punto, come anticipato per il Fondo IMU-Tasi, l'azione dell'Anci proseguirà nella richiesta di una congrua integrazione di risorse. Al tema è dedicato un apposito paragrafo nel capitolo 8 del presente Volume, anche alla luce delle recenti ordinanze del TAR Lazio

che mettono in questione la legittimità della condizione di rinuncia al contenzioso posta dal DPCM.

- 5,8 milioni di euro per 10 anni (dal 2017 al 2026) da attribuire, a titolo di parziale ristoro, ai Comuni che hanno registrato minori entrate per l'anno 2015 derivanti dalla revisione dei criteri di montanità e dall'assoggettamento ad IMU dei terreni agricoli in precedenza esclusi (art. 3, co.5, del DPCM). Il contributo spettante a ciascun Comune è riportato nella tabella E allegata decreto. Si ricorda che dal 2016 è stata ripristinata la condizione di non imponibilità dei terreni agricoli dei territori montani o parzialmente montani di cui alla circolare del Ministero delle finanze del 14 giugno 1993;
- 5 milioni di euro annui a decorrere dal 2017 come contributo straordinario ai Comuni che danno luogo alla fusione o all'incorporazione (art. 3, co. 6, del DPCM). Si precisa che questo contributo si somma ai 30 milioni annui confermati dalla legge di bilancio 2017;
- Fino a 10 milioni di euro annui per il Comune di Campione d'Italia, in relazione all'andamento del cambio euro/franco svizzero (art. 3, co. 7, del DPCM).

Infine, il DPCM recepisce la soluzione concertata con Anci e UPI nella Conferenza Unificata del 23 febbraio 2017 per assicurare la sterilizzazione del taglio incrementale delle Città metropolitane e delle Province delle Isole, pari complessivamente a 100 mln. di euro dal 2017, di cui 46 mln. gravanti sulle CM:

- per gli enti della Sicilia, tra i *considerata* del DPCM, viene menzionato l'impegno della Regione Siciliana all'erogazione di 70 milioni annui a decorrere dal 2017;
- agli enti della Sardegna il DPCM destina, a decorrere dall'anno 2017, 10 milioni di euro annui. Il contributo spettante a ciascun ente è comunicato dalla Regione Sardegna al Ministero dell'interno e agli enti interessati, entro trenta giorni dalla data di pubblicazione del DPCM (art. 6 del DPCM).

**L'armonizzazione
contabile a regime.
Le novità introdotte
nel 2017**

5

Premessa

Come ormai ampiamente noto, l'armonizzazione contabile è stata il frutto di esigenze da più parti rappresentate di dotare gli enti locali di una struttura di bilancio uniforme, di criteri di contabilizzazione dei fatti gestionali che effettivamente rappresentino gli effetti finanziari, economici e patrimoniali prodotti e di consentire il controllo dei conti pubblici nazionali, favorendo il coordinamento della finanza pubblica e verificandone la rispondenza alle esigenze di consolidamento anche a livello europeo. La contabilità pubblica previgente era caratterizzata, infatti, da una forte disomogeneità tra i vari ordinamenti contabili delle amministrazioni pubbliche italiane, i quali si presentavano come un insieme stratificato di norme giuridiche ed amministrative, con differenze più o meno significative, sia tra i diversi comparti della pubblica amministrazione, sia all'interno dei medesimi comparti, tali da non consentire la raccordabilità e la confrontabilità dei dati a livello nazionale e, conseguentemente, a livello europeo. L'armonizzazione dei principi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali supera tale limitazione.

La *ratio* della riforma contabile si rinviene, pertanto, prioritariamente, nell'esigenza di individuare, per l'intero comparto delle amministrazioni pubbliche italiane, un sistema contabile omogeneo, finalizzato al coordi-

namento della finanza pubblica ed al consolidamento dei conti pubblici ed in grado di garantire, parallelamente, una maggiore efficienza delle verifiche disposte a livello europeo e delle attività connesse alla revisione della spesa pubblica. L'adozione di schemi comuni di bilancio e di regole contabili uniformi consente, infatti, di disporre di informazioni corrette ed omogenee per la costruzione di indicatori di efficienza e appropriatezza, definiti con riferimento alla qualità e alla quantità dei servizi erogati a livello territoriale, permettendo di rispondere, contemporaneamente, anche alle pressanti richieste di controllo della spesa pubblica da parte dei vari portatori d'interesse⁽¹⁾.

Se, tuttavia, gli obiettivi e l'impianto complessivo della riforma appaiono assolutamente condivisibili (Anci fin dall'inizio ha sostenuto e collaborato alla redazione della riforma, alla sua sperimentazione ed alla successiva integrazione e modifica dei principi contabili), è bene evidenziare come nel corso di quest'anno si siano evidenziate situazioni di particolare difficoltà, legate - in particolare - all'introduzione della contabilità economico-patrimoniale. L'impianto attualmente previsto dalla normativa e gli adempimenti richiesti appaiono eccessivi rispetto agli obiettivi di conoscenza fissati, soprattutto nei Comuni più piccoli, nei quali la contabilità finanziaria appare totalmente idonea a gestire l'attività di bilancio. Peraltro, è bene ricordare come il principio della competenza economico-patrimoniale sia stato oggetto di sperimentazione per un solo anno e soltanto da parte degli iniziali 48 Comuni, mentre il bilancio consolidato non sia stato neppure sperimentato. Un'introduzione graduale, con un iniziale biennio di sperimentazione, avrebbe sicuramente consentito ai Comuni di adeguarsi ai nuovi principi della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato in modo ordinato e consapevole e avrebbe parimenti consentito di evidenziare e risolvere, anche attraverso eventuali rimodulazioni delle prescrizioni, tutte le problematiche di cui si darà conto nel paragrafo 3 di questo capitolo.

1 Si segnalano in proposito le pubblicazioni Ifel sull'argomento: "L'armonizzazione dei sistemi contabili. Verso l'attuazione della riforma" (Ifel 2014) e i capitoli dedicati alla riforma della contabilità nelle precedenti edizioni de "Il bilancio" (in particolare le edizioni 2015 e 2016).

1. I lavori della Commissione Arconet

La Commissione Arconet (d'ora in avanti Commissione) si è occupata tra il 2016 e il 2017 di questioni ancora irrisolte, relative, in particolare, a due aspetti complessi e gravosi della riforma contabile in tema di contabilità finanziaria (delle questioni connesse alla contabilità economico-patrimoniale e al bilancio consolidato si dirà nei paragrafi successivi): le variazioni di bilancio relative al fondo pluriennale vincolato prima del riaccertamento ordinario e la determinazione del fondo crediti di dubbia esigibilità in sede di predisposizione del bilancio di previsione.

Se la prima questione riguarda aspetti, seppur rilevanti, di natura tecnica e gestionale, la quantificazione del fondo crediti di dubbia esigibilità (d'ora in avanti FCDE) incide direttamente sulle politiche di bilancio e fiscali degli enti locali e la sua quantificazione ha implicazioni sensibili su investimenti, pressione fiscale e tariffaria e, in ultima analisi, sulla gestione del bilancio nel suo complesso. Non è un caso che la prima modifica normativa intervenuta dopo il decreto legislativo n. 126 del 2014 (che ha corretto e integrato il decreto legislativo n. 118 del 2011 per renderlo applicabile a regime a partire dal primo gennaio 2015) ha riguardato proprio la gradualità dell'iscrizione del FCDE a bilancio⁽²⁾.

Dopo due anni di applicazione del principio, da più parti è emersa l'esigenza di proporre alla Commissione una modifica al principio applicato della

2 L'accantonamento al FCDE, inizialmente previsto per l'intero ammontare, è stato determinato in quote minime progressive dalla legge di stabilità 2015: il 36% nel 2015 (55% per gli enti già sperimentatori della nuova contabilità); il 55% nel 2016, il 70% nel 2017, l'85% nel 2018, fino al 100% del 2019. Al fine di prevedere una gradualità di applicazione del FCDE anche a rendiconto, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli Affari regionali del 20 maggio 2015 ha modificato il paragrafo 3.3 del principio della competenza. Tale modifica prevede che nei rendiconti 2015-2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il FCDE possa essere determinata per un importo non inferiore a quello risultante dalla seguente somma algebrica: (più FCDE nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce meno gli utilizzi del FCDE effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti più l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce).

contabilità finanziaria, sulla base di evidenze che dimostrano che il metodo di calcolo del FCDE da accantonare in sede di bilancio di previsione rispetto alla definizione della sua consistenza a rendiconto, determina accantonamenti di risorse maggiori di quanto sia effettivamente necessario. Sulla base di tale analisi, i rappresentanti di Anci si sono fatti promotori delle istanze dei Comuni e hanno proposto la possibilità di determinare il FCDE sulla base della media calcolata considerando non solo gli incassi in c/competenza ma anche gli incassi in c/residui. Per garantire la piena applicazione della funzione attribuita al FCDE (ossia di non consentire di impegnare spese esigibili non sorrette da entrate altrettanto esigibili) la proposta formulata in seno alla Commissione prevede che tale facoltà sia consentita agli enti che dimostrano che la determinazione del FCDE effettuata con il metodo ordinario a rendiconto del penultimo esercizio precedente sia superiore all'accantonamento effettuato con il metodo semplificato previsto al punto 3.3 del principio contabile. Il punto è di importanza cruciale per il prosieguo della riforma contabile e merita un approfondimento specifico.

La vigente regola di determinazione del FCDE è stata oggetto di modifiche sia durante la fase della sperimentazione, sia a regime. Attualmente il principio applicato della contabilità finanziaria prevede di *“calcolare, per ciascuna entrata di cui al punto 1), la media tra incassi in conto competenza e accertamenti degli ultimi 5 esercizi (nel primo esercizio di adozione dei nuovi principi, con riferimento agli incassi in c/competenza e in c/residui). Per le entrate che negli esercizi precedenti all'adozione dei nuovi principi erano state accertate per cassa, il fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base di dati extra-contabili, ad esempio confrontando il totale dei ruoli ordinari emessi negli ultimi cinque anni con gli incassi complessivi (senza distinguere gli incassi relativi ai ruoli ordinari da quelli relativi ai ruoli coattivi) registrati nei medesimi esercizi. La media può essere calcolata secondo le seguenti modalità:*

- a) media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);*
- b) rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno - ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente*

- e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - e la sommatoria degli accertamenti di ciascun anno, ponderati con i medesimi pesi;
- c) media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e il 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Per ciascuna formula è possibile determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente:

$$\text{Incassi di competenza}_{(\text{esercizio } X)} + \text{Incassi in conto residui } X_{(\text{esercizio } X+1)}$$

$$\text{Accertamenti}_{(\text{esercizio } X)}$$

In tale fattispecie è necessario slittare il quinquennio di riferimento per il calcolo della media, indietro di un anno.

Tale adeguamento non riguarda gli esercizi del quinquennio precedente, con riferimento ai quali i principi contabili prevedono di calcolare la media facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti, ma con riferimento agli esercizi del quinquennio per i quali il principio prevede che la media sia determinata facendo rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente.

Il responsabile finanziario dell'ente sceglie la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella nota integrativa al bilancio.

Nel secondo anno di applicazione dei nuovi principi:

- a) per le entrate accertate per competenza la media è calcolata facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti del primo quadriennio del quinquennio precedente e al rappor-

to tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell'anno precedente. E così via negli anni successivi;

b) per le entrate accertate per cassa, si calcola la media facendo riferimento ai dati extra-contabili dei primi quattro anni del quinquennio precedente e ai dati contabili rilevati nell'esercizio precedente. E così via negli anni successivi.

Dopo 5 anni dall'adozione del principio della competenza finanziaria a regime, fondo crediti di dubbia esigibilità è determinato sulla base della media, calcolata come media semplice, calcolata rispetto agli incassi in c/competenza e agli accertamenti nel quinquennio precedente."

Alla luce della gestione operativa delle entrate questa impostazione tende ad ignorare il processo di recupero delle entrate (per azioni di controllo, ma anche per ritardi "naturali" nella riscossione spontanea). L'inserimento nella formula anche degli incassi in conto residui a regime (e non solo nel primo quadriennio) si rende quindi necessaria in quanto è frequente il caso di entrate che vengono rimosse, in misura pressoché integrale, dopo alcuni anni dalla scadenza dell'esigibilità, per effetto dell'azione di recupero della morosità. Il metodo attualmente previsto dai principi contabili, comporta una sistematica sovrastima, in sede di bilancio di previsione, dell'accantonamento al FCDE rispetto alla congruità verificata a rendiconto, con conseguenti criticità nella programmazione della corretta previsione degli equilibri di bilancio relativi alle entrate per le quali si effettua l'accantonamento. L'eccesso strutturale di accantonamento in sede di bilancio di previsione impone, inoltre, il verificarsi di avanzo di amministrazione applicabile, secondo le indicazioni stabilite dal principio contabile, solo nell'esercizio successivo con evidente ritardo nell'utilizzo di risorse che dovrebbero essere considerate spendibili e con effetti di limitazione dell'autonomia di ogni singolo ente nell'utilizzo degli spazi di saldo da un esercizio all'altro.

La rilevanza di una corretta e meno severa determinazione del FCDE è evidenziata dall'incidenza dell'accantonamento sui bilanci degli enti locali, rilevata nel primo triennio di applicazione. La dimensione del FCDE in va-

lore assoluto è pari, a fine 2016, a circa 3 miliardi di euro, ossia il 6% della spesa corrente e il 24% delle entrate extratributarie. Una tale incidenza sui conti della finanza locale giustifica la richiesta di determinare con particolare attenzione - e soprattutto senza eccedenze - la restrizione che il suo inserimento determina in fase di costruzione del bilancio di previsione.

La proposta tecnica formulata dall'Anci, non mette in alcun modo in discussione le finalità principali dell'istituto in questione, sintetizzabili in:

- non consentire in nessun caso pagamenti superiori agli incassi,
- non accantonare mai a preventivo meno di quanto richiesto a rendiconto.

La modifica proposta, consentendo l'inserimento al numeratore anche delle riscossioni in conto residui, tende comunque a produrre un accantonamento in sede previsionale maggiore di quanto imposto dai principi contabili in sede di rendiconto e non consente agli enti in corso d'anno, in nessuna ipotesi, di pagare più di quanto incassato.

La Commissione ha respinto la proposta di modifica in quanto, a parere della maggioranza dei suoi componenti, il principio applicato della contabilità finanziaria prevede espressamente che il fondo crediti di dubbia esigibilità sia *"un fondo rischi, diretto ad evitare che le entrate di dubbia esigibilità, previste ed accertate nel corso dell'esercizio, possano finanziare delle spese esigibili nel corso del medesimo esercizio"*. Secondo la tesi maggioritaria, quindi, il FCDE è stato istituito per evitare l'impegno di spese esigibili nell'esercizio, finanziate da accertamenti non esigibili nel corso del medesimo esercizio. Tale obiettivo non si otterrebbe facendo riferimento alla capacità di riscossione degli accertamenti e dei residui ma, come previsto dal principio contabile, facendo riferimento alla capacità di riscossione delle sole entrate di competenza dell'esercizio.

Ad avviso della Commissione, l'attuale dispositivo di calcolo del FCDE non determinerebbe una compressione indebita della spesa dell'ente, in quanto, a seguito delle riscossioni in conto residui dell'esercizio precedente, il

FCDE accantonato nel risultato di amministrazione può essere ridotto, e la quota liberata può essere applicata al bilancio di previsione. È tuttavia evidente che tale interpretazione ignora le dinamiche concrete del processo di programmazione e di revisione della spesa in corso d'anno, sottovalutando la difficoltà di un utilizzo tempestivo della capacità di spesa liberata con la riduzione *in itinere* del FCDE, soprattutto in materia di investimenti, la cui compressione è certamente un prodotto dell'attuale metodo di calcolo.

Resta quindi ferma, l'esigenza di individuare strumenti, anche normativi, che consentano la soluzione di criticità che appaiono concentrate in modo particolare su un numero relativamente ristretto di Comuni, come spesso accade in materia di finanza locale⁽³⁾.

Una proposta portata all'attenzione della Commissione che è stata invece recepita riguarda il fondo pluriennale vincolato. È stata ammessa la variazione di esigibilità della spesa nel corso dell'esercizio X+1, prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio X, attraverso la movimentazione del fondo pluriennale vincolato (d'ora in avanti FPV) di entrata dell'esercizio X+1. La Commissione, esaminando la proposta presentata dai rappresentanti degli enti locali riguardante le variazioni di esigibilità della spesa nell'anno successivo, ma prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, evidenzia due esempi dai quali trarre le necessarie considerazioni ai fini della risposta ai quesiti.

Esempio n. 1:

“Opera pubblica avviata nel 2016 con cronoprogramma di spesa tra 2016 e 2017, per la quale, alla fine del 2016 non sono stati registrati impegni, ma sono verificate le condizioni che consentono la conservazione del FPV. All'inizio del 2017, si presenta la necessità di affidare urgentemente un incarico di analisi strutturale dell'edificio in manutenzione.

3 Dei tre miliardi di euro accantonati al FCDE a fine 2016, l'incidenza maggiore è riconducibile a circa 1000 enti, per ben 2 miliardi, in prevalenza città medio-grandi e enti del Sud-Isole.

Secondo il cronoprogramma iniziale l'incarico di analisi strutturale dell'edificio doveva svolgersi nel 2016, conseguentemente la relativa spesa era stanziata nell'esercizio 2016.

Per consentire nel 2017 la registrazione della spesa concernente l'affidamento dell'incarico è necessario variare la distribuzione degli stanziamenti di spesa tra l'esercizio 2016 e 2017 e l'importo del FPV di spesa 2016 e del FPV di entrata del 2017.'

Con riferimento all'esempio n. 1, la Commissione osserva che, se alla fine del 2016, la necessità di adeguare il cronoprogramma dei lavori fosse risultata già evidente, il responsabile finanziario o il responsabile della spesa avrebbe potuto effettuare, fino al 31 dicembre, le necessarie variazioni fra gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati del bilancio pluriennale (ad esempio, il 2016-2018), in attuazione dell'art. 175, comma 3, lettera f).

Se tali variazioni sono effettuate nell'esercizio 2017, si è sempre in presenza di una variazione di esigibilità che, riguardando l'esercizio precedente, è di competenza della Giunta ai sensi dell'articolo 3, comma 5, del d.lgs. 118 del 2011. Tale variazione di esigibilità può essere effettuata nell'ambito del riaccertamento ordinario, in quanto la delibera di riaccertamento ordinario dei residui comprende necessariamente:

- una variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione dell'esercizio precedente, riguardante solo le voci "di cui fondo pluriennale vincolato";
- una variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione in corso di gestione, necessaria alla reimputazione dei residui cancellati dall'esercizio precedente per esigibilità.

Al riguardo, è importante segnalare che, anche se svolte nell'ambito delle attività concernenti il riaccertamento ordinario dei residui, le variazioni di bilancio necessarie a determinare l'importo definitivo del FPV da rappresentare nel rendiconto non possono essere definite **operazioni di riaccertamento**.

tamento dei residui, in quanto trattasi di semplici variazioni di bilancio riguardanti l'esigibilità di stanziamenti non accertati/non impegnati. In caso di urgenza, inoltre, la variazione di bilancio può essere effettuata con delibera di Giunta, autonoma dal riaccertamento ordinario (di cui la delibera di riaccertamento ordinario deve tenere conto, ai fini della determinazione definitiva del FPV di spesa 2016).

Su tali variazioni non è necessario acquisire il parere preventivo dell'organo di revisione, considerato che l'articolo 239, comma 1, lettera b), prevede che l'organo di revisione esprime il proprio parere su *“tutte le variazioni di bilancio, escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori non sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione.....”* Solo nel caso in cui tali variazioni di esigibilità siano comprese nella delibera concernente il riaccertamento ordinario dei residui è necessario il parere, come esplicitamente previsto dal principio applicato della contabilità finanziaria.

Il secondo esempio esaminato dalla Commissione è relativo ad un caso del tutto simile ma considerando, quale fonte di finanziamento dell'opera, un contributo *“a rendicontazione”*

Esempio n. 2

Alla fine dell'esercizio precedente sono accertate entrate per contributi a rendicontazione annuale mentre le spese correlate ai contributi, riguardanti un'opera pubblica non sono state impegnate, in quanto le relative obbligazioni giuridiche non si sono perfezionate

Le entrate derivanti da contributi a rendicontazione annuale sono state accertate a fronte dell'impegno assunto dall'ente che ha concesso il contributo, sulla base del cronoprogramma della spesa, predisposto dall'ente beneficiario.

In assenza di obbligazioni esigibili correlate, gli accertamenti concernenti le entrate derivanti dai contributi a rendicontazione annuale non possono essere definite esigibili e devono essere oggetto di cancellazione e di reimputazione nella delibera di riaccertamento ordinario.

A tal fine, la delibera di riaccertamento ordinario, nel disporre la variazione degli stanziamenti dell'esercizio in corso di gestione e degli esercizi successivi necessaria a consentire la reimputazione dell'accertamento, deve stanziare nel bilancio dell'esercizio in corso di gestione e degli esercizi successivi anche la spesa necessaria alla registrazione della spesa.

Nel caso in cui si verifichi l'esigenza di assumere l'impegno prima della delibera concernente il riaccertamento ordinario, è possibile effettuare un riaccertamento parziale, al fine di consentire la registrazione urgente dell'impegno correlato all'accertamento reimputato?"

La Commissione, condividendo l'esigenza rappresentata dall'Anci, ha proposto una modifica al punto 9.1 del principio applicato della contabilità finanziaria che è stato recepito con il DM 11 agosto 2017, all'articolo 1. Tale articolo prevede le seguenti modifiche al paragrafo 9.1 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011):

- a) le parole "Al solo fine" sono sostituite dalle seguenti "Al fine";
- b) dopo le parole "necessariamente prima del riaccertamento ordinario" sono inserite le seguenti "; ovvero la tempestiva registrazione di impegni di spesa correlati ad entrate vincolate accertate nell'esercizio precedente da reimputare in considerazione dell'esigibilità riguardanti contributi a rendicontazione e operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l'andamento della correlata spesa".

2. Le novità del sesto decreto sull'armonizzazione contabile

Anche nel corso del 2017, la Commissione Arconet ha affrontato le diverse problematiche che gli enti locali hanno incontrato nell'attuazione dell'armonizzazione contabile, sulla base delle quali è stato emanato, il 18 maggio 2017, il sesto decreto interministeriale correttivo dell'armonizzazione contabile (G.U. del 1° giugno scorso).

Nell'ambito della competenza finanziaria, il decreto stabilisce che le nuove modalità di contabilizzazione relative alla gestione dei fondi UE decorrono dal 2018, in attesa di ulteriori approfondimenti da parte della Commissione Arconet. Nell'appendice tecnica, vengono introdotti due nuovi esempi (il 9/A e il 9/B) che disciplinano le modalità di contabilizzazione dei "Prestiti investimenti fondi europei" della Cassa Depositi e Prestiti, finanziamenti flessibili messi a disposizione degli enti per l'avvio di progetti cofinanziati dall'Unione Europea, nei quali vengono anticipate agli enti beneficiari le somme liquide nelle more dell'incasso delle diverse quote del contributo.

In caso di reimputazione degli impegni, a seguito della variazione dell'esigibilità della spesa, sono oggetto di reimputazione allo stesso esercizio del correlato impegno, anche:

- gli accertamenti delle entrate da contributo UE (registrate, di norma, come trasferimento dalla Regione),
- gli accertamenti delle entrate per accensione prestiti ancora non riscossi,
- gli impegni per rimborso prestiti ancora non pagati.

In sostanza, per le entrate da mutui si riprende la disciplina prevista per i prestiti flessibili nel principio di contabilità finanziaria e per la contribuzione regionale sui fondi UE, dei contributi a rendicontazione.

Le modalità di contabilizzazione previste per il "Prestito investimenti fondi europei" si applicano anche alle ipotesi in cui l'ente ricorra ad altre tipologie di finanziamento consentite dalla legge (quali i mutui e le aper-

ture di credito di cui agli artt. 204 e 205-bis del TUEL) finalizzati a garantire una copertura anticipata agli investimenti finanziati da contributi UE e che prevedano in contratto il rimborso anticipato del finanziamento, totale o parziale, con le somme dei contributi stessi.

Il nuovo esempio 10, relativo alla compilazione del prospetto di cui all'allegato n. 8/1 del decreto legislativo n. 118/2011 delle variazioni di bilancio da trasmettere al tesoriere, chiarisce quali importi debbano essere riportati nelle colonne relative a programmi (e relative missioni e titoli) oggetto della variazione e nei riepiloghi totali delle entrate e delle uscite prima e dopo la variazione. In sostanza, negli importi parziali delle variazioni occorre riportare gli importi riconducibili ai programmi (missioni e titoli) coinvolti dalla variazione stessa, mentre nei riepiloghi generali, vanno indicati i "totali" di bilancio.

Viene prevista, inoltre, all'esempio 11, una nuova modalità di contabilizzazione dei pagamenti non andati a buon fine (ad esempio, a causa di un errore nel numero di conto corrente del beneficiario). E' previsto lo spostamento del mandato di pagamento originario in partite di giro, "liberando" l'impegno sul bilancio ordinario (titoli da 1 a 6), sul quale si provvederà ad emettere un nuovo mandato di pagamento.

Numerose e significative le modifiche introdotte relative al principio di competenza *economico-patrimoniale*. Le novità più significative riguardano la composizione delle riserve del patrimonio netto, nella quale, dal rendiconto 2017, vengono introdotte, con un rilevante ampliamento, la voce relativa ai beni demaniali, già presente nel vecchio modello di conto del patrimonio ("netto da beni demaniali") e la voce relativa alle altre riserve indisponibili. Occorrerà pertanto iscrivere, obbligatoriamente, le riserve indisponibili per beni demaniali, patrimoniali indisponibili e per i beni culturali e riguardanti altre riserve indisponibili, che non potranno essere utilizzate a copertura della perdita, costituendo la parte del patrimonio netto posta a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale.

La novità riguarda sia il prospetto di stato patrimoniale che il principio contabile che lo disciplina. L'importo da accantonare nella voce «riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali» è pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale e subirà modifiche in conseguenza all'ammortamento ed all'acquisizione di nuovi beni attraverso la correlazione delle voci attive e passive. Per i beni soggetti ad ammortamento il fondo di riserva viene infatti ridotto in modo corrispondente, per un valore identico al costo dell'ammortamento. I beni qualificati come "beni culturali", secondo la disciplina in materia di tutela dei beni culturali (d.lgs. n. 42 del 2004), non sono, di norma, soggetti ad ammortamento. In sostanza, la riserva serve a rappresentare il particolare vincolo dei beni, mobili ed immobili, di generale inalienabilità degli stessi, fermo restando che la riserva verrà utilizzata in caso di cessione dei beni.

Nella nuova voce «altre riserve indisponibili» del patrimonio netto del passivo, vengono contabilizzate i conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione. Nello stesso fondo confluiranno anche le variazioni derivanti dai risultati economico-patrimoniali di questi enti, stante l'obbligo di contabilizzare le partecipazioni con il metodo del patrimonio netto. Non è questa la sede per un'analisi critica delle novità introdotte, però è d'obbligo segnalare che il termine previsto per l'approvazione del rendiconto di gestione è incompatibile con il metodo del patrimonio netto, visto che il risultato d'esercizio delle partecipate si conosce solo successivamente al mese di aprile (termine previsto per l'approvazione del rendiconto). In caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato la cui partecipazione non ha valore di liquidazione, si riducono, per lo stesso importo, le partecipazioni tra le immobilizzazioni patrimoniale e la quota non disponibile del patrimonio netto dell'ente.

Le riserve indisponibili non potranno essere utilizzate per far fronte alle passività dell'ente, e, a differenza del fondo di dotazione e delle riserve disponibili, rappresentano la quota di patrimonio netto sulla quale i creditori di un ente possono sempre fare affidamento per il soddisfacimento dei propri crediti.

Il fondo di dotazione può assumere anche un valore negativo e sembra di poter già da ora affermare che, in molti enti locali, assumerà valore negativo proprio per la costituzione obbligatoria delle nuove riserve. Il principio, pur consentendo la presenza di un patrimonio netto positivo e di un fondo di dotazione negativo, connota tale evenienza in termini critici, segnalandola come un indicatore di una grave situazione di squilibrio patrimoniale, che il consiglio deve affrontare in occasione dell'approvazione del rendiconto. Data la natura conoscitiva della contabilità economico-patrimoniale, non è però chiaro cosa in concreto potrà fare l'organo consigliare per ripristinare uno squilibrio che, nella stragrande maggioranza dei casi, sarà generato proprio dalla modifica del principio contabile.

L'altra modifica di rilievo riguarda proprio i criteri di valutazione delle partecipazioni in società controllate e partecipate in base al metodo del patrimonio netto. Il valore dell'organismo partecipato subisce variazioni annue per effetto del risultato annuo d'esercizio. Questo importo viene imputato anche al conto economico del Comune. La novità prevista dal decreto prevede che nell'esercizio successivo, a seguito dell'approvazione del rendiconto della gestione, gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio. In questo modo, la riserva garantisce dal rischio di azzeramento della partecipazione per effetto di perdite. Se l'ente locale è tenuto al ripiano delle perdite, per le perdite ulteriori che determinano una partecipazione di importo negativo viene prevista la contabilizzazione nel fondo per rischi ed oneri del passivo patrimoniale, con correlata imputazione al conto economico.

Vanno inoltre iscritte nello stato patrimoniale anche le partecipazioni al fondo di dotazione di enti avvenute senza conferire risorse, in considerazione del fatto che la gestione di questi enti determina in ogni caso la formazione di un patrimonio netto attivo o passivo, in base al quale le partecipazioni stesse vengono poi valutate nello stato patrimoniale dell'ente locale.

Sempre in tema, il fondo per la perdita delle società partecipate non deve essere accantonato nelle scritture della contabilità economico-patrimoniale, in quanto l'applicazione del metodo del patrimonio netto per la valutazione delle partecipazioni produce, in caso di perdite da parte delle partecipate, sul risultato economico i medesimi effetti del fondo perdite partecipate. L'accantonamento va, invece, effettuato se si procede alla valutazione delle partecipate con il metodo, residuale, del costo di acquisto.

Nello schema di stato patrimoniale in vigore dal rendiconto 2017 sarà inoltre soppressa, nell'attivo, la voce "Diritti reali di godimento".

Infine, il sesto decreto prevede la modifica dell'allegato a) al bilancio di previsione, concernente il risultato di amministrazione presunto ed apporta alcuni aggiornamenti al piano dei conti integrato, tra i quali le rettifiche della voce relativa alla Tasi.

3. La contabilità economico-patrimoniale: aspetti applicativi e criticità

L'art. 2 del decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede l'adozione, a fini conoscitivi, di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale. La contabilità economico-patrimoniale (CEP), disciplinata dall'allegato n. 4/3 al decreto, con riferimento al 2016, ha coinvolto gli enti locali con popolazione non inferiore ai 5.000 abitanti che si sono avvalsi, con apposita deliberazione del Consiglio Comunale, della facoltà di slittamento al 2016 e quelli con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti che non si sono avvalsi della facoltà di slittamento al 2017. Questi ultimi adottano il sistema integrato di CEP con decorrenza dal 1° gennaio 2017.

Il legislatore delegato attua quanto previsto dalla legge delega (legge n. 42 del 2009) in tema di contabilità economico-patrimoniale, la quale prevede (all'articolo 2, comma 2, lett. h):

- adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune;
- affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione.

Il tentativo di introdurre la contabilità economica negli enti locali da parte del legislatore nazionale risale al 1979. L'articolo 22 del D.P.R. 19 giugno 1979, n. 421, prevedeva infatti che al rendiconto degli enti locali fosse allegata una *illustrazione dei dati consuntivi dalla quale risulti il significato amministrativo ed economico* dei dati stessi, ponendo in particolare evidenza i costi sostenuti e i risultati conseguiti per ciascun servizio, programma o progetto. A questa prima disposizione normativa, si sono poi susseguite le seguenti:

- articolo 6, comma 1, decreto - legge 28 febbraio 1983, n. 55 - Provvedimenti urgenti per il settore della finanza locale per l'anno 1983: le Province, i Comuni, i loro consorzi e le comunità montane sono tenuti a definire, non oltre la data della deliberazione del bilancio, la misura percentuale dei costi complessivi di tutti i servizi pubblici a domanda individuale;
- Articolo 55, comma 6, legge 8 giugno 1990, n. 142 - Ordinamento delle autonomie locali: I risultati di gestione sono rilevati *mediante contabilità economica e dimostrati nel rendiconto comprendente il conto del bilancio e il conto del patrimonio*;
- articolo 4, comma 2, legge 23 ottobre 1992, n. 421 - Delega al Governo per la razionalizzazione e la revisione delle discipline in materia di sanità, di pubblico impiego, di previdenza e di finanza territoriale: il governo è delegato ad emanare, entro dodici mesi, uno o più decreti legislativi diretti al riordino dell'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni provinciali, dei Comuni, dei loro consorzi e delle comunità montane, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:
 -

- b) applicazione dei principi contenuti nella legge 8 giugno 1990, n. 142, *con l'introduzione in forma graduale e progressiva della contabilità economica a decorrere dal 1995* fino ad interessare tutti gli enti, con facoltà di applicazione anticipata
- articolo 69, legislativo 25 febbraio 1995, n. 77 - Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: la dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale *comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio.*

La breve cronologia sopra esposta indica come non sia l'introduzione a livello normativo di un nuovo (e diverso) sistema contabile a determinare l'importanza e la garanzia della sua applicazione, quanto le finalità e gli obiettivi che si vogliono perseguire. Obiettivi e finalità che, *in primis*, devono essere condivisi e fatti propri dai destinatari della riforma. In questo il legislatore ha forse dimostrato troppa timidezza, indicando la contabilità economica come strumento ai soli "fini conoscitivi" - senza peraltro meglio specificare quali e con quale utilità pratica - e senza dare contestualmente tempo e strumenti per una sua piena e definitiva applicazione. Tale atteggiamento da parte del regolatore statale ha sempre determinato (e ancora oggi determina) una scarsa considerazione, sotto il profilo tecnico, dei risultati prodotti ed una scarsa attenzione, sotto il profilo politico, dell'utilizzo delle informazioni per indirizzare le scelte in materia di politiche di bilancio, centrali e locali. Il perdurare di questo approccio alla contabilità economico-patrimoniale imposta agli enti locali contribuisce alla dimensione insufficiente degli investimenti in termini di software e formazione, dovuta anche ai rigidi tetti di spesa ancora vigenti. L'applicazione costante della contabilità economica negli enti locali è rimasta dunque confinata a casi meritori, ma statisticamente irrilevanti. Anche l'occasione della sperimentazione della riforma contabile, concentrata sui cambiamenti indotti nella sfera economico-finanziaria, è stata sotto questo profilo sprecata, non avendo interessato in alcun modo le problematiche connesse alla contabilità economico-patrimoniale.

L'obbligo generalizzato di adozione della CEP, che tra il 2017 e il 2018 do-

vrebbe coinvolgere tutti i Comuni italiani, configura, una volta di più, un rischio che in passato si è ripetuto nel tempo, ossia, "l'esternalizzazione" di tutta l'attività connessa all'implementazione e alla gestione della contabilità economica, perdendo definitivamente il know how necessario per incardinare saldamente il complesso sistema contabile previsto dall'armonizzazione e i risultati che ne emergono in termini di maggior trasparenza e consapevolezza nella cultura tecnico-politica degli enti territoriali e quindi nella mentalità dell'ampia e differenziata platea degli operatori e degli amministratori comunali. Così come ora normata e "imposta", la CEP produce l'idea dell'ennesimo adempimento da assolvere perché correlato all'ennesima sanzione, invece che un'opportunità da cogliere per adeguare la gestione finanziaria agli obiettivi dell'azione pubblica locale.

La prima esperienza fa emergere, tra le altre, le seguenti principali criticità:

- il principio applicato della contabilità economico-patrimoniale, rispetto a quello della contabilità finanziaria, non è stato oggetto di «sperimentazione» sul campo, indice di poca valutazione da parte degli enti;
- l'introduzione di nuovi schemi, che determinano la produzione di una riclassificazione iniziale a livelli molto analitici (quinto livello per la contabilità finanziaria e settimo per i conti economici e patrimoniali);
- la ricostruzione dell'inventario con i nuovi codici e i criteri di valutazione. La rivalutazione al 1° gennaio 2016 sfugge infatti alla comprensione di molti operatori (scorporo terreni, rivalutazione, fondo svalutazione crediti);
- la diversa impostazione, rispetto al passato, di alcune poste contabili, tra cui la gestione dei permessi di costruire (ammortamenti attivi) e la diversa articolazione del patrimonio netto;
- la scarsa integrazione tra i software degli inventari e quelli della contabilità.

Le numerose difficoltà (alcune sopra citate e che saranno analizzate in seguito) hanno determinato la necessità, attraverso un emendamento al decreto - legge n. 50 del 2017, di uno slittamento al 31 luglio 2017 del termine per l'approvazione degli schemi del conto economico e dello stato

patrimoniale relativi all'esercizio 2016 e del conseguente obbligo di trasmissione alla BDAP dei predetti documenti entro i successivi 30 giorni. Il rinvio, chiesto con forza da Anci-Ifel, è misura straordinaria - in vigore per il solo 2017 - e singolare, perché formalizzato con due mesi di ritardo rispetto al termine di legge. Va però osservato che già in tempi non sospetti (cioè un anno prima), Anci-Ifel avevano opportunamente richiesto la stabile posposizione dell'approvazione del termine della contabilità economico-patrimoniale al 31 maggio o al 30 giugno dell'anno successivo, cioè posticipato rispetto al termine del rendiconto (30 aprile), al fine di consentire agli enti locali di dedicare l'attenzione necessaria alle scritture di rettifica ed integrazione per ottenere un risultato economico-patrimoniale veritiero ed attendibile, contribuendo quindi più efficacemente alle finalità "conoscitive" del sistema di rilevazione contabile integrato.

E' diffusa l'opinione che le difficoltà incontrate dagli enti locali siano da ascrivere ai ritardi nell'adeguamento dei sistemi informativi da parte delle *software house*: è innegabile che i ritardi in questione ci siano stati, ma sarebbe senz'altro riduttivo addossare esclusivamente alla procedura informatica gli errori e i problemi incontrati, per la semplice ragione che il *software* non è sufficiente per garantire l'applicazione corretta del principio di contabilità economico-patrimoniale. La procedura informatica, sfruttando la matrice di transizione che "integra" i dati finanziari con quelli economico-patrimoniali, elabora solo dati parziali ed in ogni caso non è in grado di fare le operazioni più complesse.

Le difficoltà sono iniziate con le operazioni propedeutiche all'introduzione della CEP, da intraprendere nel corso del 2016, che prevedevano un presupposto essenziale: l'aggiornamento dell'inventario dei beni mobili ed immobili. L'obbligo di aggiornamento annuo, peraltro previsto dall'art. 230 del TUEL e troppo spesso passato inosservato, è fondamentale, perché un inventario aggiornato e riclassificato rappresenta il punto di riferimento iniziale per lo stato patrimoniale (riclassificato) al 1° gennaio 2016.

Le operazioni relative all'inventario consistono infatti in:

- riclassificazione delle singole voci secondo il settimo livello piano dei conti patrimoniale e secondo l'articolazione prevista dallo stato patrimoniale;
- applicazione dei criteri di valutazione previsti dall'allegato n.4/3 al d.lgs. n.118;
- applicazione dei nuovi coefficienti di ammortamento previsti dai principi contabili.

Le modalità adottate dagli enti locali per l'armonizzazione dell'inventario sono state generalmente di due tipi. Alcuni enti si sono limitati ad aggiornare l'inventario attraverso diverse operazioni specifiche: la riclassificazione delle voci dell'inventario e delle immobilizzazioni immateriali e materiali dello stato patrimoniale secondo la codifica del piano dei conti integrato; l'aggiornamento dell'inventario in base agli acquisti e alle manutenzioni straordinarie effettuate applicando i criteri di valutazione dell'allegato 4/3 al d.lgs. n.118; lo scorporo dei terreni dai fabbricati; l'applicazione delle nuove percentuali di ammortamento. Altri enti, invece, hanno proceduto ad una complessiva revisione straordinaria dell'inventario, al fine di dare completa attuazione alla rivalutazione/svalutazione secondo i criteri previsti dal principio, attraverso la rilevazione dei beni e la raccolta di documentazione contabile ed extracontabile.

Va ricordato che, nel caso in cui non sia stato possibile completare il processo di valutazione nel primo stato patrimoniale di apertura, le attività di ricognizione o di perizia possono essere ancora in corso. Infatti, in base al principio contabile, questa operazione può essere conclusa, per gli enti non sperimentatori, entro il secondo esercizio dall'entrata in vigore della CEP, ovvero entro l'esercizio 2017.

Le difficoltà maggiori incontrate dagli enti locali sono forse quelle legate al processo di riclassificazione: era necessario verificare la correttezza delle voci del piano dei conti patrimoniale (e finanziario) utilizzato. Anche nel caso del "semplice" aggiornamento dell'inventario, in cui non si sono registrate rivalutazioni o svalutazioni dei beni dell'inventario, era comunque necessario assicurare che la riclassificazione fosse effettuata

al 7° livello dello stato patrimoniale e che fosse coerente con le codifiche presenti nella contabilità finanziaria, al fine di permettere l'integrazione delle scritture di partita doppia. Tuttavia, diverse incongruenze presenti nel piano dei conti potevano generare scritture errate, nel caso in cui non fossero state corrette dal software o dall'operatore. Senza pretesa di esaustività si elencano alcune di tali imprecisioni:

- non erano presenti le codifiche dei fondi di ammortamento dei beni demaniali, cosicché i seguenti raccordi risultavano errati:
 - i conti relativi al *patrimonio naturale non prodotto* (demanio marittimo, demanio idrico, foreste, giacimenti, fauna e flora) risultavano raccordati nello schema di stato patrimoniale alla voce "A B III 2 2.99 Altri beni materiali";
 - i beni immobili di valore culturale, storico ed artistico risultavano raccordati nello schema di stato patrimoniale alla voce "A B III 2 2.2 Altri beni materiali";
- il Piano dei conti patrimoniale prevedeva al passivo i fondi ammortamento di infrastrutture stradali (voce 2.2.3.01.09.01.011) e i fondi ammortamento di cimiteri (voce 2.2.3.01.09.01.014); tuttavia mancavano le corrispondenti poste nell'attivo patrimoniale;
- i diritti reali di godimento erano inseriti tra le "Altre immobilizzazioni materiali" anziché nelle immobilizzazioni immateriali come previsto dalla disciplina civilistica.

Nel caso in cui l'ente si sia cimentato con la revisione straordinaria dell'inventario, si sono registrate le rettifiche di rivalutazione, anche molto consistenti, che non hanno però influenzato il conto economico. L'esternalizzazione di tale attività rende necessaria una scrupolosa analisi della documentazione restituita e le giustificazioni del lavoro eseguito, con particolare riguardo all'acquisizione dei dati contabili ed extra-contabili di numerosi esercizi. Va poi osservato che è raro che l'attività di rivalutazione comprenda i beni demaniali, su cui è necessario, per contenere l'utilizzo di risorse economiche, il supporto dell'ufficio tecnico dell'ente, che può effettuare stime sul valore delle immobilizzazioni. Infatti, la rivalutazione dei beni demaniali risulta onerosa per diverse ragioni, quali l'entità

del patrimonio demaniale del Comune (strade, acquedotti, beni di valore artistico e culturale, cimiteri, mercati, ecc.), la difficoltà di procedere a recuperare dati dal catasto o da altre fonti informative e per un altro aspetto, non trascurabile, legato al fatto che si tratta di beni non alienabili. Le attività necessarie alla rivalutazione non sono perciò compensate da una adeguata possibilità di alienazione o valorizzazione dei beni demaniali.

Lo scorporo dei terreni dai fabbricati, previsto dal principio contabile, prevede una procedura piuttosto complessa, tesa a ricostruire il valore originario dei beni, determinando il valore iniziale dell'immobile distinto dall'area di sedime. Anche i beni valutati al residuo debito del mutuo, con il previgente ordinamento contabile, dovrebbero essere opportunamente rivalutati, poiché la Commissione Arconet ha espressamente escluso che il previgente criterio di valutazione possa essere ancora applicato.

Contemporaneamente all'aggiornamento dell'inventario si è resa necessaria anche la riclassificazione delle voci dello stato patrimoniale chiuso il 31 dicembre dell'anno precedente nel rispetto del DPR n. 194 del 1996, secondo l'articolazione prevista dallo schema allegato al decreto legislativo n.118 del 2011. La riclassificazione dello stato patrimoniale ha determinato molti errori perché è stata effettuata cercando una corrispondenza tra voci del vecchio conto del patrimonio e quelle del nuovo stato patrimoniale, per le quali, nella maggior parte dei casi una corrispondenza univoca non era rintracciabile. In ogni caso, per poter riclassificare in modo corretto, è stato necessario utilizzare la codifica del piano dei conti, almeno al quinto livello.

Si prenda ad esempio la circostanza in cui, nel vecchio conto del patrimonio, tra i debiti di funzionamento al 31 dicembre 2015 ci siano residui debiti per trasferimenti all'Unione dei Comuni. La codifica finanziaria attuale (d.lgs. 118) è "Trasferimenti correnti a Unioni di Comuni U.1.04.01.02.005". Attraverso la matrice di transizione la corretta codifica in contabilità economico-patrimoniale è: a conto economico alla voce "2.3.1.01.02.005 *Trasferimenti correnti a Unioni di Comuni*"; a stato patrimoniale alla voce

“2.4.3.02.01.02.005 Debiti per Trasferimenti correnti a Unioni di Comuni”
Attraverso quest’ultima codifica, si ottiene il raccordo corretto con la voce del nuovo stato patrimoniale (*Debiti per trasferimenti e contributi verso amministrazioni pubbliche*).

Mentre le procedure informatiche riescono a “interpretare” correttamente la matrice di transizione relativa ai residui attivi, il compito si rivela più impegnativo ed incerto per la riclassificazione relativa ai residui passivi: non è infatti sufficiente utilizzare la codifica per titoli o per macroaggregati. Si prenda ad esempio la codifica del piano dei conti patrimoniale delle partite di giro e dei servizi per conto terzi. Quasi nessuna delle codifiche del piano dei conti utilizza la voce dello schema di stato patrimoniale dei debiti «*per attività svolta per c/terzi*», ma altre codifiche. Non risulterebbe quindi corretto riclassificare la vecchia voce dei “*debiti per somme anticipate conto terzi*” nella corrispondente voce del nuovo stato patrimoniale, ma ciascuna voce deve essere riportata alle voci specifiche previste dal piano dei conti.

Questi problemi emersi in sede di riclassificazione hanno determinato errori in sede di redazione dello stato patrimoniale al 31 dicembre 2016. Una erronea classificazione ha determinato consistenze finali negative dei debiti: questo perché la matrice “scarica” i pagamenti di un debito su un conto con consistenza pari a zero, mentre quello riclassificato resta invariato nella sua consistenza iniziale. La conseguenza, nel caso in cui non ci sia accorti dell’errore è quello di dover rettificare lo stato patrimoniale attraverso una nuova deliberazione consiliare.

La seconda fase dell’avvio della CEP prevedeva che, a seguito dell’applicazione dei criteri di valutazione dell’attivo e del passivo previsti dal principio 4/3, le risultanze dello stato patrimoniale al 1° gennaio 2016 fossero evidenziate in una tabella allegata che, per ciascuna delle voci dello stato patrimoniale riclassificato, affiancava gli importi di chiusura del precedente esercizio agli importi attribuiti a seguito del processo di rivalutazione, rilevando le differenze di valutazione, negative e positive. In pratica, occorreva dare evidenza delle rettifiche da rivalutazione ope-

rate, con decorrenza fissata dal principio contabile al 1° gennaio 2016. La tabella in questione andava approvata dall'organo consiliare.

Le rivalutazioni più rilevanti riguardavano le rivalutazioni (e svalutazioni) delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie. Relativamente alle immobilizzazioni immateriali non potevano essere considerate immobilizzazioni i contributi (agli investimenti) a soggetti privati (quali gli oneri alle Istituti di culto). Nel caso delle immobilizzazioni materiali andava tenuto conto della valutazione obbligatoria delle acquisizioni gratuite pregresse, nonché dello scorporo del valore dell'area di sedime da quello dei fabbricati, ai fini della determinazione corretta degli ammortamenti. Relativamente alle immobilizzazioni finanziarie occorre procedere alla rivalutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto, abbandonando il criterio del costo di acquisto o altri utilizzati, erroneamente, in precedenza. Occorre però avere a disposizione i dati relativi ai risultati d'esercizio 2016 delle partecipate. Nel caso, tutt'altro che sporadico, in cui questi dati non fossero disponibili, si è dovuto utilizzare il metodo del costo di acquisto (al netto delle perdite durevoli).

Altra svalutazione necessaria era quella relativa al fondo svalutazione crediti. I crediti nello stato patrimoniale vanno infatti esposti al netto dell'accantonamento all'apposito fondo. Nell'ambito del processo di rivalutazione, vanno svalutati i crediti riportando la consistenza netta all'1/1/2016. L'accantonamento in questo caso non era un costo, ma una rettifica da svalutazione dell'attivo e poteva coincidere con l'accantonamento a FCDE operato nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015, ma avrebbe potuto comprendere anche i crediti stralciati dal conto del bilancio negli esercizi precedenti. Attenzione andava posta anche ai crediti relativi agli esercizi futuri (ad es. vendita di immobili con rate che scadono negli esercizi successivi) che pure andavano sottoposti ad un processo di svalutazione.

Viceversa, le quote di accantonamento relativa all'esercizio 2016 andavano invece imputate al conto economico tra gli «*accantonamenti per*

rischi» e gli «*altri accantonamenti*». La matrice non prevedeva infatti, per l'anno 2016, l'utilizzo della voce di conto economico "svalutazione dei crediti". Su questo punto, va registrato che la Commissione Arconet ha recentemente mutato orientamento e riconosciuto che la voce specifica di svalutazione dei crediti può essere impiegata.

Nel medesimo prospetto di raccordo occorreva iscrivere la rettifica relativa agli accantonamenti (contenzioso, fine mandato sindaco, benefici contrattuali ecc.). In questo caso si procedeva ad una scrittura di rettifica delle riserve che devono essere ridotte per la quota accantonata al 31 dicembre 2015. Era opportuno, in una prima fase, che coincidessero con gli accantonamenti nel risultato di amministrazione.

Era necessario anche «riportare» dai conti d'ordine gli impegni di esercizi futuri «per opere da realizzare», vale a dire i vecchi residui del titolo secondo della spesa, facendo attenzione anche agli effetti relativi alle conseguenze sulle immobilizzazioni. Se l'impegno per opere da realizzare, iscritto in precedenza tra i conti d'ordine e rivalutato come debito verso fornitori all'1/1/2016, allo stesso tempo corrispondeva ad una obbligazione esigibile e perciò liquidabile, determinava anche l'incremento della corrispondente voce di immobilizzazione dell'attivo patrimoniale.

Una volta completato il processo di rivalutazione era bene operare delle verifiche per evitare errori successivi. Il credito IVA era una delle voci da verificare: è imputato, in contabilità finanziaria, nell'esercizio in cui è stata effettuata la compensazione o è stata presentata la richiesta di rimborso. Nella contabilità economico-patrimoniale si utilizza il conto Erario c/iva alla stregua della contabilità aziendale. La gestione dell'IVA, anche nei Comuni in cui le operazioni di gestione e liquidazione periodica venivano governate attraverso la procedura del *software* gestionale, si è rivelata una criticità molto rilevante. Non hanno certo contribuito alla soluzione dei problemi i criteri di contabilizzazione dello *split payment* e del *reverse charge*, anche a causa del fatto che non sempre gli enti locali hanno utilizzato le corrette voci del piano dei conti integrato per gestire

le ritenute operate sulle fatture passive (ed attive) in regime di scissione dei pagamenti ed inversione contabile. Una serie rilevante di errori sono riconducibili dalla sterilizzazione dell'IVA sulle operazioni rilevanti ai fini IVA, in particolare quando viene utilizzato, per la detrazione, il *pro-rata*. Altri errori sono stati riscontrati con la valuta delle "autofatture" di vendita utilizzate per neutralizzare il credito IVA generato dalle fatture sugli acquisti. Si sono quindi rese necessarie rettifiche manuali alle scritture generate dal *software* con l'utilizzo automatico della matrice.

I crediti di finanziamento ovvero i residui attivi da mutui (che dovrebbero essere contabilizzati come depositi) andavano invece iscritti tra le disponibilità liquide. Altri errori sono derivati dalla contabilizzazione delle giacenze sui conti correnti postali o su altri depositi bancari del Comune, la cui rilevazione in CEP non poteva essere automatica ma andava alimentata con rettifiche manuali. In caso si rilevi la giacenza del conto corrente postale al 31 dicembre 2016, occorre ridurre la posta di credito corrispondente al versamento sul conto. Analogamente si deve operare per l'eventuale giacenza del conto economale, per cui va verificata la correlazione con accertamenti di entrata e con la corrispondente posta della partita di giro.

Non è necessario rilevare, nello stato patrimoniale, la giacenza vincolata del conto di tesoreria che però è presente nella codifica del 7° livello del piano dei conti patrimoniale.

Anche le verifiche sulla parte del passivo hanno dato luogo a numerosi errori. Particolarmente complessa risulta la ricostruzione del netto patrimoniale in base al principio contabile 4/3. E' un'operazione che il software non può gestire, come le varie voci delle diverse tipologie di riserve del netto patrimoniale. Gli enti che hanno rilevato nel vecchio conto del patrimonio, la voce "*netto da beni demaniali*"; in fase di riclassificazione, dovevano inserirlo tra le riserve di capitale, anche in considerazione del fatto che questa voce di riserva viene inserita nuovamente, con opportune integrazioni, nello stato patrimoniale a far data dall'esercizio 2017.

I conferimenti da concessioni di edificare andavano riclassificati tra le riserve dei permessi di costruire. Un problema emerso nel corso del 2016 è quello legato alla rilevazione dei c.d. «*ammortamenti attivi*» (o ricavi differiti) per cui non è prevista la sospensione tra i risconti passivi nello stato patrimoniale, ma solo la rilevazione tra i ricavi nel conto economico. Questa indicazione della Commissione Arconet del 20 luglio 2016 ha destato qualche perplessità, non fosse altro che per la necessità di una nota di riconciliazione tra il risultato d'esercizio e la corrispondente variazione del netto patrimoniale.

La riclassificazione dei conferimenti per trasferimenti in conto capitale ha dato luogo ad altri dubbi ed incertezze: una volta determinata la distinzione tra quota derivante da contributi agli investimenti che confluiscono per la parte ancora sospesa tra i risconti passivi e le quote che non danno luogo ad ammortamenti "attivi" che confluiscono tra le riserve, resta la complessa gestione della determinazione della quota annua dei contributi agli investimenti da riscontare. I software gestionali gestiscono questo passaggio con difficoltà e solo nel caso in cui il contributo è direttamente collegato con l'investimento finanziato nella procedura di gestione dell'inventario.

L'accantonamento al fondo per la perdita delle partecipate, previsto, per la contabilità finanziaria, ai sensi art. 21 d.lgs. n. 175 del 2016, non va rilevato in contabilità economico-patrimoniale in quanto l'applicazione del metodo del patrimonio netto per la valutazione delle società partecipate produce sul risultato economico gli stessi effetti del fondo.

Per i debiti da finanziamento, va verificata la corrispondenza tra saldo patrimoniale al 31/12/2016 con i debiti residui (quota capitale) dei prestiti in essere. I debiti finanziari sono esposti per tipologia di finanziamento. In questo caso, le rettifiche in base alla nuova classificazione (al settimo livello del piano dei conti) sono da operare manualmente.

Per tutte le tipologie di debito occorre dare separata indicazione degli im-

porti esigibili oltre l'esercizio successivo, mutuando il principio civilistico previsto per i bilanci aziendali.

Nel nuovo ordinamento i rapporti con le società e gli organismi partecipati sono evidenziati limitatamente ai trasferimenti e ai contributi mentre le società partecipate, che adottano schemi di bilancio del tutto differenti, rilevano le operazioni con i soggetti controllanti in modo complessivo senza distinguere in base alla natura del credito o del debito.

Tra i debiti verso fornitori, gli *"impegni per opere da realizzare"* degli importi relativi a residui passivi del titolo II del macroaggregato 2 costituiscono dei debiti verso fornitori (SAL fatturati o in corso di fatturazione ancora da pagare).

Il principio contabile 4/3 disciplina in modo più dettagliato dei conti d'ordine riportati in calce allo stato patrimoniale (e non più sotto l'attivo ed il passivo). La principale novità è dovuta dall'inserimento delle garanzie (fidejussioni, lettere di patronage, ecc. ...) che gli enti prestano a terzi, con particolare riferimento a quelle nei confronti degli organismi partecipati. Completate le fasi propedeutiche alla CEP, si è alimentata la contabilità integrata attraverso la matrice di transizione. La verifica del corretto funzionamento del software ha richiesto tempo: va riscontrato che gli adeguamenti ai gestionali informatici si sono susseguiti fino a tutta l'estate 2017, con evidente ritardo rispetto ai termini di legge. Purtroppo, con gli automatismi della matrice non si riesce a determinare il reddito d'esercizio e il patrimonio al 31 dicembre 2016. Per raggiungere questo risultato, sono necessarie operazioni che si realizzano attraverso la redazione:

- dell'aggiornamento dell'inventario d'esercizio;
- delle scritture di assestamento dei conti.

Le scritture di assestamento si suddividono in operazioni di:

- completamento, che rilevano le operazioni che competono temporalmente all'esercizio (rilevazione interessi attivi, fatture da ricevere, liquidazioni Iva finali, ecc.);

- integrazione, che rilevano le quote di competenza che si vogliono attribuire all'esercizio in precedenza non rilevati (svalutazione crediti, fondi rischi ed oneri futuri, ratei attivi e passivi);
- di rettifica, che stornano componenti di reddito già rilevati che, non essendo di competenza dell'esercizio, devono essere rinviati al futuro (rimanenze, risconti attivi e passivi);
- ammortamenti, che ripartiscono i costi pluriennali su più esercizi, attribuendo all'esercizio la quota di competenza.

Tutte queste operazioni presuppongono non solo l'intervento manuale dell'operatore, ma anche un bagaglio di competenza specifico e poco diffuso negli enti locali dove i tecnici si sono dovuti concentrare sulle rilevanti novità in materia di contabilità finanziaria e sul rispetto di scadenze sempre più numerose. A titolo esemplificativo, vanno rammentate alcune delle rilevazioni più complesse che non sono gestite dalla procedura software:

- la gestione dell'IVA su cui ci si è soffermati in precedenza;
- la gestione delle fatture da ricevere che spostano il criterio di competenza economica da quello della liquidazione a quello della liquidabilità, con la necessità di gestire in modo corretto tutte le fatture pervenute dopo il 31 dicembre 2016 di competenza dell'esercizio precedente;
- la variazione delle valutazioni delle partecipazioni in enti e società e le specificità della loro classificazione;
- l'analisi delle movimentazioni finanziarie relative agli investimenti con particolare riguardo alla rilevazione e classificazione delle immobilizzazioni materiali ed immateriali;
- la gestione delle plusvalenze e delle minusvalenze, realizzate anche prima dell'approvazione del rendiconto, con le problematiche legate agli ammortamenti dell'anno precedente che non sono ancora determinati, o connesse alle quote di contributo ancora da ammortizzare relative al bene dismesso;
- la gestione completa delle immobilizzazioni in corso per gli impegni a residui e per le opere effettivamente in corso;
- i risconti passivi per i contributi agli investimenti e per le concessioni cimiteriali;

- i lavori svolti da terzi su beni dell'ente (si pensi al caso delle Unioni di Comuni) o quelli svolti dal Comune su beni di terzi;
- la gestione dei diritti di superficie rilasciati a terzi;
- l'aggiornamento annuo dell'inventario. Infatti, se la procedura dell'inventario non è integrata con il *software* gestionale della contabilità finanziaria è opportuno «sospendere» le scritture generate dalla contabilità integrata relative alle immobilizzazioni o, in ogni caso, intervenire con rettifiche manuali per garantire la correttezza delle scritture contabili.

Una volta redatto lo stato patrimoniale e il conto economico il compito non è affatto concluso. Il principio prevede l'obbligatorietà della redazione di una Relazione sulla gestione - nota integrativa. Nella Relazione sulla gestione allegata del primo esercizio di adozione della contabilità economico patrimoniale, si dà conto:

- delle principali differenze tra il primo stato patrimoniale di apertura e l'ultimo conto del patrimonio;
- delle modalità di valutazione delle singole poste attive e passive dello stato patrimoniale iniziale e finali;
- delle componenti del patrimonio in corso di ricognizione o in attesa di perizia.

E' opportuno rappresentare anche:

- la composizione del fondo svalutazione crediti;
- gli scostamenti con i risultati degli esercizi precedenti, in particolare quello relativo alla gestione operativa del conto economico;
- il dettaglio dei proventi e degli oneri straordinari della gestione.

I principi contabili hanno inoltre previsto un nuovo documento da allegare al rendiconto di gestione: il prospetto dei costi per missione. La redazione di questo prospetto si è rivelata complessa perché le scritture manuali o quelle che non sono alimentate dalla contabilità finanziaria, come gli ammortamenti, non contengono i dati relativi alla missione di bilancio che va perciò integrata manualmente.

Anche la trasmissione alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni (BDAP) ha costituito un problema, in parte perché l'obbligo di allegare il prospetto di rivalutazione dello stato patrimoniale all'1/1/2016, pure espressamente previsto dal principio contabile, è stato in diverse realtà disatteso, ma anche per le difficoltà legate agli altri documenti da inviare:

- il prospetto dei costi per missione che prevede oltre a quest'ultima anche il programma;
- i dati contabili analitici relativi al conto economico al 6° livello e allo stato patrimoniale riclassificato al 7° livello che hanno messo in difficoltà gli enti che hanno avuto problemi con la matrice di transizione e con le operazioni di riclassificazione.

I controlli operati dalla BDAP, destinati ad essere implementati nel 2018, rilevano errori nel caso siano riportati importi negativi nel prospetto dei costi per missione e, rispetto ai dati contabili analitici, i controlli evidenziano l'utilizzo di codifiche del piano dei conti incongrue e la presenza di valori negativi.

Ad accrescere la complessità delle operazioni di prima rendicontazione economico-patrimoniale secondo il nuovo principio contabile, hanno poi contribuito le novità contenute nel sesto decreto correttivo delle regole sull'armonizzazione contabile che riguardano in larga parte la contabilità economico-patrimoniale.

In particolare, si segnala che:

- le partecipazioni e i conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione sono rappresentate tra le immobilizzazioni finanziarie dell'attivo patrimoniale e, come contropartita, per evitare sopravvalutazioni del patrimonio, una quota del patrimonio netto è vincolata come riserva non disponibile;
- è istituita la nuova voce di patrimonio netto *"altre riserve indisponibili"*, costituite a seguito dei conferimenti al fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione. Tali riserve sono utilizzate in caso di liquidazione dell'ente controllato o partecipato. In

questa voce confluiscono gli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, in quanto riserve vincolate all'utilizzo previsto dall'applicazione di tale metodo;

- sono istituite, a decorrere dal 2017, voci del patrimonio netto poste a garanzia dei beni demaniali e culturali o delle altre voci dell'attivo patrimoniale non destinabili alla copertura di perdite;
- è istituita anche la voce di patrimonio netto *“riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”*, di importo pari al valore dei beni demaniali, patrimoniali e culturali iscritto nell'attivo patrimoniale, variabile in conseguenza dell'ammortamento e dell'acquisizione di nuovi beni, corredato dall'esempio n. 13 *“Prima iscrizione nel patrimonio netto delle riserve indisponibili per beni demaniali e patrimoniali indisponibili e per i beni culturali”*;
- si introduce una nuova modalità di contabilizzazione degli utili e delle perdite delle società partecipate (e controllate) valutate con il metodo del patrimonio netto, secondo cui l'eventuale utile o perdita d'esercizio della partecipata, derivante dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, è imputata al conto economico per la quota di pertinenza secondo il principio di competenza economica ed ha come contropartita, nello stato patrimoniale, l'incremento o la riduzione della partecipazione non azionaria;
- la nuova contabilizzazione del patto di riservato dominio.

E' da segnalare come le novità introdotte, pur formalmente corrette, non vadano in ogni caso in un'ottica di semplificazione della tenuta della contabilità economico-patrimoniale.

La preoccupazione degli operatori è ora rivolta all'impatto della contabilità economico-patrimoniale sugli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Il loro compito, in sede di rendiconto 2016 era solo quello di aggiornare almeno l'inventario al 31 dicembre 2016, per poi procedere durante il 2017 alla riclassificazione ex d.lgs. n. 118 del 2011. Il timore che si ripetano, in modo ancora più pronunciato, le difficoltà che hanno portato al mini-rinvio a luglio dell'approvazione del conto economico e dello

stato patrimoniale relativi all'esercizio 2016 è molto concreto e realistico, alimentato anche dai numeri in gioco: la platea dei Comuni coinvolti è amplissima, le risorse tecniche, economiche e temporali a loro disposizione sono le stesse del 2017.

4. Le più recenti novità in materia di bilancio consolidato

In questo paragrafo sarà affrontato il tema delle principali novità in materia di bilancio consolidato (d'ora in poi, BC) dei Comuni, sulla base dei più rilevanti cambiamenti proposti dalla Commissione Arconet (d'ora in poi, Commissione) al principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (d'ora in poi, principio applicato). Assunto che la Commissione *"ha il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi ed enti strumentali e di aggiornare gli allegati al titolo I del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118"*, le proposte di modifica sono diventate effettive a seguito dell'approvazione del DM 11 agosto 2017 con il quale si aggiorna, fra l'altro, il principio applicato (allegato 4/4 al d.lgs. 118).

Le novità apportate al principio applicato sono già disponibili nel sito Arconet. Va da sé che l'intera attività della Commissione è tracciabile e trasparente, onde molti degli argomenti di seguito commentati sono stati già oggetto di dibattito e approfondimento in varie sedi e, in particolare, nei *webinar* sul BC realizzati da Ifel⁽⁴⁾.

Per ragioni di chiarezza espositiva, si distingueranno le novità principali in due parti: il gruppo pubblico e l'area di consolidamento. Brevi considerazioni sono poste a conclusione di queste note.

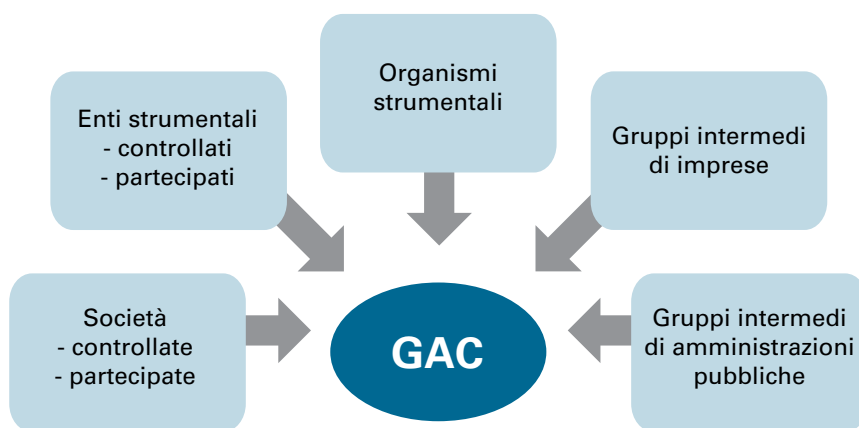
4 Si rimanda ai webinar realizzati nel corso del 2017 per ogni approfondimento sulla complessa procedura per la redazione del BC che non è oggetto di queste note.

4.1. Il gruppo pubblico

Dall'esercizio 2017 tutti i Comuni, fatta eccezione per quelli con popolazione inferiore ai 5mila abitanti per i quali il termine decorre dall'esercizio 2018, hanno l'obbligo di redigere il BC. Per gli enti inadempienti è previsto un sistema sanzionatorio consistente nel divieto assoluto di assunzione personale (art- 9, co. 1-quinquies, dl n. 113 del 2016).

Ai fini della redazione del BC, ogni Comune è chiamato anzitutto a individuare gli organismi che fanno parte del gruppo amministrazione pubblica. Essendo l'interesse di questa pubblicazione concentrato esclusivamente sui Comuni, si può qui utilizzare l'espressione gruppo amministrazione comunale (GAC), che comprende fundamentalmente tre tipologie di organismi economici: gli organismi strumentali, gli enti strumentali e le società. Gli enti strumentali e le società, a loro volta, devono essere distinte in partecipate e controllate. Il GAC, qualora sussistano, deve comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso, il BC è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

Figura 1. Composizione del GAC



Ai fini dell'inclusione nel GAC, non rileva la forma giuridica né la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società. È obbligatorio per il Comune capogruppo predisporre l'elenco degli organismi economici che compongono il GAC, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese. L'elenco e il relativo aggiornamento annuale sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

La composizione del GAC non è stata oggetto di modifica in sede di Commissione Arconet: le tipologie di organismi che fanno parte del GAC rimangono identiche. Tuttavia, si è specificato meglio il significato da attribuire operativamente alle diverse tipologie di organismi da includere nel GAC, anche a seguito delle numerose richieste di chiarimento provenienti dalle amministrazioni e considerata la varietà delle "soluzioni" alle quali negli anni i Comuni e gli altri enti territoriali hanno fatto ricorso.

In particolare, si è ben chiarito che:

- a) sono "strumentali" gli organismi che sebbene dotati di una propria autonomia contabile sono privi di personalità giuridica. L'istituzione rappresenta il caso tipico;
- b) sono "enti strumentali" i soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. Sono tipicamente enti strumentali: le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni.

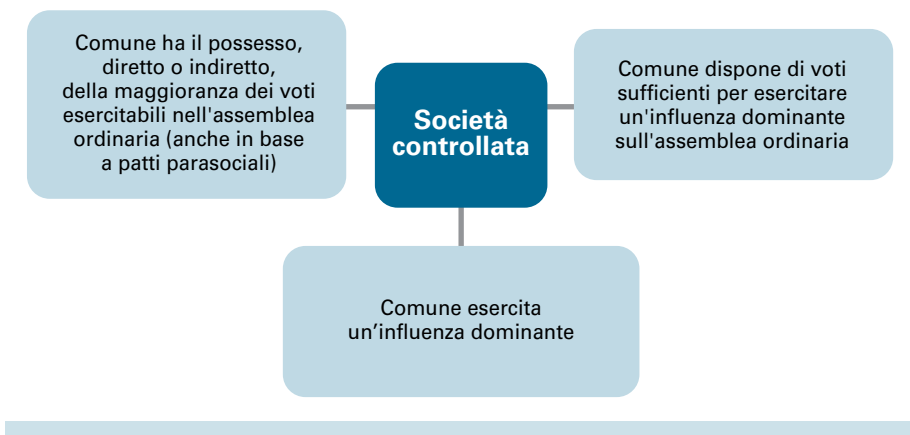
La definizione del GAC fa riferimento a una nozione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale" (anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate) e a una nozione di partecipazione. Nella pratica, l'elemento critico nella definizione del contenuto del GAC (e poi quindi dell'area di consolidamento) è apparsa essere la traduzione operativa dei termini "controllo" e, in minor misura, "partecipazione".

Partendo, anzitutto, dal concetto di "controllo", i criteri già adottati, rispettivamente, per individuare gli enti strumentali controllati e le società controllate sono quelle schematizzate nelle figure 2 e 3.

Figura 2. Criteri per l'individuazione dell'ente strumentale controllato



Figura 3. Criteri per l'individuazione della società controllata



L'aggiornamento del principio applicato riguarda il concetto di influenza dominante, la cui puntuale esplicitazione si rivela fondamentale per individuare sia gli enti strumentali controllati sia le società controllate.

Il principio applicato per il 2017 già definiva un “legame” fra controllo, influenza dominante e attività prevalente svolta dalla controllata per la capogruppo in conseguenza di un rapporto contrattuale. Infatti, era previsto, e lo sarà ancora, che i contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti, aziende e società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante e quindi il controllo del Comune.

Nonostante il concetto di influenza dominante fosse già ben delineato, la Commissione ha ritenuto - sulla spinta di diverse richieste di chiarimento - di dovere meglio esplicitarlo al fine di rendere inequivoca, per quanto possibile, l'individuazione di enti e società controllate da includere nel GAC e di agevolare, per tal via, la redazione del BC.

La Commissione ha pertanto operato in duplice direzione. Anzitutto, ha fornito una descrizione più puntuale - arricchita da qualche esempio - di come l'influenza dominante si sostanzia per via contrattuale: *“L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante.”*

Inoltre, il principio applicato aggiornato definisce in termini quantitativo-contabili la soglia minima di ricavi e proventi superata la quale è automatica l'individuazione della prevalenza dell'attività svolta dalla controllata a favore della capogruppo e, quindi, l'influenza dominante ovvero il controllo del Comune: *“L'attività si definisce prevalente se l'ente controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi.”* Per inciso, si noti che la percentuale scelta è elevata.

Per quanto attiene a enti e società partecipate, nulla è stato modificato a livello definitorio. Tuttavia, con riferimento alle società partecipate, è

posticipata di un esercizio l'estensione del concetto di società partecipata che continua - anche per il 2018 - a essere limitato alle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali del Comune, indipendentemente dalla quota di partecipazione.

Pertanto, solo a decorrere dal 2019, con riferimento all'esercizio 2018, nelle società partecipate dovranno essere incluse quelle in cui l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 %, o al 10 % se trattasi di società quotata.

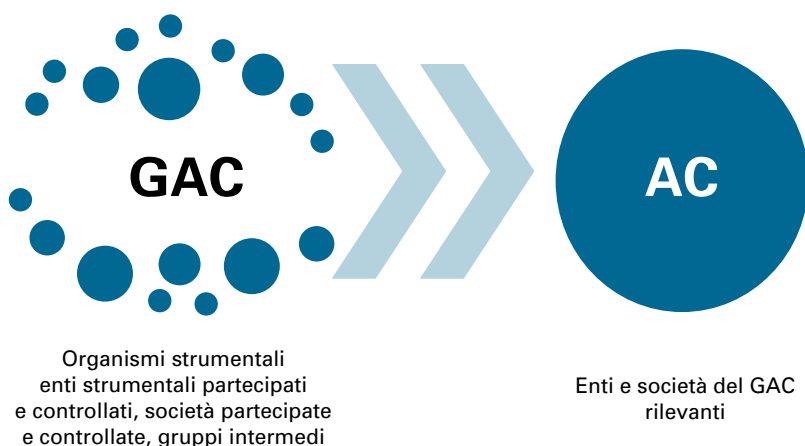
4.2. L'area di consolidamento

Definito il contenuto del GAC e predisposto il relativo elenco, per consentire la preparazione del BC, il Comune capogruppo deve predisporre un altro elenco che comprenda gli enti, le aziende e le società del GAC i cui bilanci sono da includere nel BC, ovvero gli organismi economici che rientrano nella cosiddetta *area di consolidamento* (d'ora in poi, AC). Evidentemente, non tutti i bilanci degli enti, aziende e società del GAC devono obbligatoriamente essere compresi nel BC. L'elenco e il relativo aggiornamento annuale sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

Nella più immediata attuazione del principio applicato, la definizione degli organismi economici da includere nell'AC e nel BC ha generato più di un problema interpretativo. Ancora prima di prendere brevemente in esame le importanti novità in materia, è d'uopo ricordare che il principio fondamentale che deve essere sempre salvaguardato è quello della significatività delle informazioni che il BC deve fornire e ciò anche a prescindere dalla rigorosa applicazione dei criteri quantitativo-contabili indicati dal principio applicato per individuare quando un organismo economico incluso nel GAC deve essere incluso nell'AC e, conseguentemente, il suo rendiconto considerato ai fini della redazione del BC.

Si ricorda, in merito, che - come già previsto nel principio applicato per il 2017 - devono comunque essere incluse nell'AC le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, essendo terminata la fase di prima applicazione del decreto, che si riferiva agli esercizi 2015-2016.

Figura 4. Dal GAC all'AC



Ciò premesso, l'aggiornamento proposto del principio applicato non modifica i criteri fondamentali per stabilire quali degli organismi economici inclusi nel GAC debbano essere compresi nell'AC. Tuttavia, la Commissione ha suggerito, dopo un dibattito molto lungo e a tratti animato, di mutare significativamente la declinazione del concetto di rilevanza con l'effetto netto di ampliare il numero degli organismi i cui rendiconti saranno da considerare ai fini del BC.

In sostanza, resta fermo che i casi di esclusione dall'AC sono due e riconducibili a:

1. *irrilevanza*: quando il bilancio di un componente del GAC si considera irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo;

2. *impossibilità di reperire le informazioni necessarie* al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate: circostanze limitate che riguardano eventi di natura eccezionale (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali).

Come anticipato, le più significative innovazioni del principio applicato riguardano proprio la declinazione del concetto di irrilevanza.

Nella tabella che segue sono poste a confronto le due discipline.

Precedente disciplina	Futura disciplina (con riferimento all'esercizio 2018 e successivi)
<p>Sono considerati irrilevanti i bilanci di quei componenti del gruppo che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10% rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. totale dell'attivo; 1. patrimonio netto; 1. totale dei ricavi caratteristici. 	<p>Sono considerati irrilevanti i bilanci di quei componenti del gruppo che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 3% rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. totale dell'attivo; 2. patrimonio netto; 3. totale dei ricavi caratteristici.

In sostanza, dall'esercizio 2018 la percentuale di irrilevanza passa dal 10% al 3% e resta riferita a tutti e tre gli indici già definiti nell'attuale disciplina. Anche nei prossimi esercizi, sul bilancio consuntivo di ciascuno degli organismi economici inclusi nel GAC saranno da determinare tre indici:

- totale attivo partecipata /totale attivo Comune;
- patrimonio netto partecipata/patrimonio netto Comune;
- totale ricavi caratteristici partecipata/componenti positivi della gestione Comune.

Conseguentemente, solo se nessuno dei tre rapporti supererà la soglia proposta del 3%, il Comune *potrà* considerare irrilevante il bilancio della partecipata e non includerlo nell'AC e nel BC. È bene evidenziare che la non inclusione non discende solo ed esclusivamente dai precedenti criteri e calcoli, ma implica una valutazione di non significatività ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Un'ulteriore importante novità inclusa nel principio applicato riguarda l'interpretazione del concetto di rilevanza. A prescindere dalla percentuale d'irrilevanza, ad oggi l'inclusione obbligatoria di un organismo nell'AC discende esclusivamente da una determinazione di tipo quantitativo-contabile da riferire ad ogni singolo organismo economico del GAC. In altre parole, utilizzando i bilanci consuntivi di ognuno degli enti e delle società facenti parte del GAC è oggi necessario determinare i tre indici sopra elencati e, dati gli esiti, concludere se l'inclusione di ogni singolo organismo del GAC nell'AC e nel BC sia obbligatoria o meno. In pratica, l'irrilevanza - almeno nella sua connotazione quantitativo-contabile - ha assunto un connotato di specificità, cioè è stata valutata per ogni singolo componente del GAC.

L'aggiornamento del principio applicato amplia il significato del termine "rilevanza" aggiungendo alla preesistente anche un'interpretazione generale o globale. In parole semplici, il concetto è questo: l'esclusione dall'AC e dal BC di più organismi del GAC, singolarmente risultati irrilevanti a seguito della determinazione degli indici definiti dal principio applicato, può determinare una situazione per la quale la mancata inclusione di tutti quegli organismi complessivamente considerati riduce significativamente la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo. Pertanto, il principio applicato ora prevede che: *"Ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti non deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla situazione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo.*

Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10 per cento.”

Non sono ancora disponibili elementi sufficienti per stimare in modo attendibile quali saranno gli effetti di una così netta riduzione della percentuale d'irrilevanza e dell'ampliamento dell'interpretazione del concetto di rilevanza. La percezione è ovviamente che il numero degli organismi del GAC da includere obbligatoriamente nell'AC e nel BC dei Comuni aumenterà notevolmente, con sicuro aggravio per gli uffici dell'ente che hanno la responsabilità di raccogliere ed elaborare le informazioni contabili provenienti da enti e società. La Commissione dovrà valutare gli esiti del monitoraggio statistico degli effetti conseguenti, anche in considerazione della diversa capacità di risposta che, oggettivamente, i Comuni - a cominciare da quelli di minori dimensioni - possono concretamente mettere in campo. Inoltre, sarà indispensabile tenere sotto controllo le conseguenze che l'attuazione del testo unico sulle società partecipate avrà sull'effettiva dimensione del GAC, specie con riguardo alle partecipazioni non strategiche.

Riepilogando, a partire dall'esercizio 2018 gli uffici responsabili della predisposizione del BC, per definire quali organismi economici del GAC dovranno essere inclusi nell'AC, dovranno seguire un processo articolato nelle seguenti fasi fondamentali.

Fase 1: valutazione quantitativo-contabile specifica dell'irrilevanza

Calcolo dei tre indici contabili con riferimento al bilancio consuntivo di ciascuno degli organismi economici del GAC. È sufficiente che il risultato di uno dei tre indici raggiunga la soglia del 3% perché un organismo economico del GAC faccia parte obbligatoriamente dell'AC e che il suo bilancio sia considerato ai fini del BC.

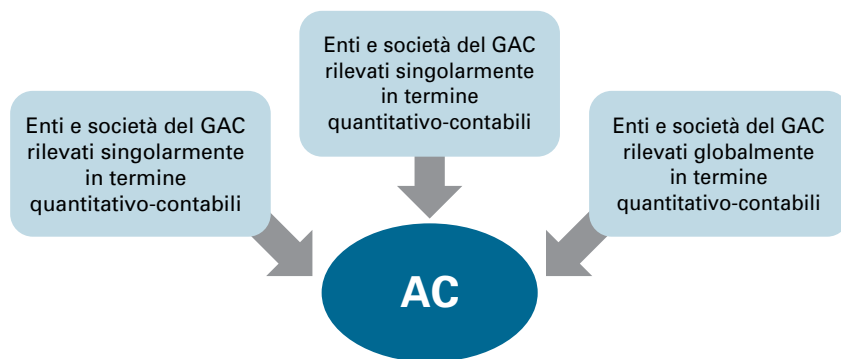
Fase 2: valutazione qualitativa-strategica specifica della rilevanza

Eventuale inclusione nell'AC degli enti e delle società che individualmente sono irrilevanti al termine della Fase 1, ma la cui inclusione nell'AC serve a salvaguardare la significatività informativa del BC.

Fase 3: valutazione quantitativo-contabile generale dell'irrilevanza

Individuazione, fra gli organismi del GAC irrilevanti al termine delle fasi precedenti, di quelli che assumono rilevanza se globalmente considerati. A tal fine, la sommatoria delle percentuali dei bilanci degli organismi del GAC esclusi per irrilevanza al termine delle fasi precedenti deve essere inferiore al 10 per cento rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria del Comune capogruppo.

Figura 5. Composizione dell'AC



Dovendo includere nell'AC anche enti e società rilevanti globalmente in termini quantitativo-contabili, è ragionevole ritenere che la fase 2 - comunque prevista dal principio applicato - possa in qualche modo sovrapporsi alla fase 3. Ciò, evidentemente, dipenderà, dalla composizione effettiva di ciascun GAC.

In sostanza, se un Comune considera rilevante da un punto di vista qua-

litativo-strategico un organismo economico del GAC che singolarmente considerato non è quantitativamente rilevante, potrà "recuperare" nell'AC e quindi nel BC l'organismo economico in questione nella fase di valutazione quantitativo-contabile generale dell'irrelevanza. D'altro canto, l'inclusione nella fase 2 di un organismo economico singolarmente non significativo dal punto di vista quantitativo-contabile potrebbe portare la sommatoria delle percentuali dei bilanci degli organismi del GAC esclusi per irrilevanza ad essere inferiore al 10 % rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria del Comune capogruppo.

Fermo restando quanto sopra esposto, nell'AC devono essere comunque compresi:

1. enti e società totalmente partecipati dalla capogruppo,
2. società *in house* ed enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione;
3. enti in liquidazione.

Al contrario, non sono compresi nell'AC gli enti e le aziende per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale.

Infine, salvo il caso dell'affidamento diretto, sono considerate irrilevanti ed escluse dall'AC, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

4.3 Considerazioni conclusive

La rilevanza del fenomeno dell'esternalizzazione dei servizi nel corso degli anni ha finito per ridurre la portata informativa dei bilanci dei Comuni ed ha generato una crescente pressione sulle amministrazioni per la redazione del BC.

I Comuni, nel corso degli ultimi anni, hanno visto progressivamente ampliarsi l'area della rendicontazione quale conseguenza del processo di armonizzazione contabile, che ha reso oggettivamente molto più complesso e sofisticato il sistema di contabilità e bilancio, sia nei più tradizionali con-

tenuti finanziari, sia per i più innovativi contenuti economico-patrimoniali.

L'obbligo di redazione del BC discende dall'obbligo di tenere anche la contabilità a base economico-patrimoniale. Senza un adeguato sistema contabile integrato, la redazione del BC non è possibile.

Predisporre il BC è complesso e richiede competenze tecniche specifiche, non sempre presenti nei nostri Comuni dove - salvo poche eccezioni - non si è mai fatto uso della contabilità a base economico-patrimoniale. La complessità del BC è insita nella procedura da seguire per giungere alla redazione di quel documento contabile e le novità del principio applicato non vanno nella direzione di una semplificazione. Non si può d'altro canto celare che l'entrata in vigore del d.lgs. n. 139 del 2015⁽⁵⁾ ha accresciuto significativamente il problema della non omogeneità formale e sostanziale dei bilanci degli enti strumentali e delle società del gruppo e aggraverà ulteriormente il già complesso lavoro di raccordo che gli Uffici della capogruppo devono svolgere ancor prima di consolidare i bilanci.

Il BC rappresenta, quindi, il punto di arrivo di un lungo e non semplice percorso d'innovazione che continuerà a richiedere rilevanti investimenti non solo, e non tanto, di natura informatica (software), ma anche e soprattutto in termini di capitale umano.

Tuttavia, sarebbe miope confinare il tema del BC al solo profilo tecnico-contabile, come se fosse un "problema per ragionieri". Il BC, come ogni forma di rendicontazione, serve se si utilizza per assumere decisioni dentro e fuori i confini dell'amministrazione. Per usare il BC è necessario non solo conoscerne e comprenderne i contenuti, ma anzitutto avere la consapevolezza del concetto di gruppo e del ruolo della capogruppo.

Il gruppo ha una sua individualità così come continuano ad averla la ca-

5 Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge.

pogruppo e gli organismi economici che del gruppo fanno parte ed è per questa ragione che il BC non sostituisce né supera i bilanci consuntivi del Comune e delle sue partecipate e controllate. Il gruppo è un complesso di risorse economiche, finanziarie e anche intellettuali che deve essere finalisticamente orientato da una direzione unitaria. I comportamenti economici e finanziari degli organismi che compongono il gruppo devono essere coordinati per il raggiungimento di finalità comuni che sono del gruppo.

È proprio sul concetto di gruppo che la discussione della Commissione dovrà essere approfondita per far sì che nell'area di consolidamento siano inclusi solo organismi e società per i quali effettivamente il Comune capogruppo può - nel senso che ha il potere effettivo di farlo - definire un indirizzo di gestione unitario e quindi, a consuntivo, verificare quali sono stati gli effetti finanziari, economici e patrimoniali conseguenti alla realizzazione degli indirizzi impartiti. Il possesso di frazioni modeste di mezzi propri di società ed enti, ad esempio, non consente certamente l'esercizio di tali prerogative.

La gravosità degli adempimenti connessi alla contabilità economico-patrimoniale e conseguentemente al BC sta generando un forte aggravio di lavoro sui Comuni. L'effetto negativo sarà ben più marcato nelle realtà comunali piccole, che sono sicuramente le più colpite dall'attuale situazione di carenza di personale e di ristrettezza di risorse disponibili. Per far fronte a tale situazione, l'Anci ha presentato diverse proposte normative nel corso dell'anno, finalizzate a semplificare gli adempimenti previsti e a prorogare di un anno gli obblighi di tenuta della contabilità economico-patrimoniale (e conseguentemente del bilancio consolidato), dando così modo ai Comuni di provvedervi in modo ordinato e consapevole. Anche a prescindere dagli auspicabili interventi normativi, l'avvio della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato si sta attuando in un contesto di "sperimentazione generalizzata", non essendo stato adeguatamente preparato da azioni di accompagnamento coerenti con le difficoltà insite nei nuovi conti. La completa attuazione della riforma contabile su questo fronte potrà realizzarsi soltanto in un arco di tempo pluriennale.

**Gli enti locali
deficitari
e dissestati**

6

Premessa

L'avvio della riforma della contabilità, con l'introduzione del principio della competenza finanziaria potenziata, dell'obbligo del riaccertamento dei residui attivi e passivi e dell'accantonamento delle entrate di dubbia e difficile esazione, ha inciso positivamente sulla trasparenza e l'attendibilità dei bilanci degli enti locali. Al tempo stesso, però, il nuovo ordinamento contabile ha fatto emergere criticità che, complici le forti restrizioni finanziarie del quinquennio 2011-2015, hanno accelerato e, in alcuni casi, reso indifferibile il ricorso a procedure eccezionali per il ripristino degli equilibri finanziari e della gestione del debito pregresso.

L'obbligo di redazione del bilancio consolidato, che fissa al 30 settembre 2017 il termine entro il quale gli enti territoriali dovranno tener conto delle risultanze contabili degli enti e delle società da essi partecipati⁽¹⁾, potrebbe aggravare gli squilibri delle amministrazioni per le quali, a causa della mancata riconciliazione delle partite creditorie e debitorie con i soggetti inclusi nell'area di consolidamento (in particolar modo quelli partecipati in misura totalitaria o maggioritaria), i mezzi "ordinari" pre-

1 Si ricorda che il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è obbligatorio, dall'esercizio 2016, con riferimento all'esercizio 2015, per tutti gli enti territoriali, con le seguenti eccezioni (Allegato 4/4 al decreto legislativo n. 118 del 2011): gli enti non sperimentatori potevano rinviare, con delibera di Giunta, l'adozione del bilancio consolidato all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016; i comuni con popolazione inferiore ai 5mila abitanti sono tenuti alla predisposizione del bilancio consolidato a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.

visti dall'ordinamento (articoli 193, comma 3, e 194, comma 2, del TUEL) potrebbero rivelarsi inadeguati. A questi fattori si aggiunge il blocco della leva fiscale, che ha contribuito, a partire dal 2016, a limitare ulteriormente gli strumenti per assicurare la tenuta dei bilanci.

In quest'ottica va inquadrato il crescente interesse rivolto al tema del mantenimento o del ripristino degli equilibri finanziari degli enti locali, in ottemperanza al principio del pareggio di bilancio sancito a livello costituzionale e al correlato obbligo delle Regioni e degli enti locali di concorrere alla sostenibilità del debito pubblico in rispetto dei vincoli imposti dall'Unione Europea. Ai documenti prodotti da Ministero dell'interno, Corte dei Conti ed Ifel-Anci, si sono affiancati approfondimenti come quello condotto recentemente dalle organizzazioni dei commercialisti⁽²⁾, che ha censito 556 Comuni entrati in dissesto a partire dal 1989. È bene ricordare, in proposito, che, dopo un periodo iniziale in cui il numero di enti in dissesto era cresciuto rapidamente, anche in ragione della previsione di oneri per il riequilibrio a carico dello Stato, l'accesso al dissesto è diminuito nel tempo, per poi registrare un nuovo incremento nell'ultimo decennio. A partire dal 2012, si sono aggiunti gli enti in riequilibrio finanziario pluriennale, il cosiddetto pre-dissesto, introdotto dal decreto-legge n. 174.

Dal 2011 in poi, il numero degli enti in dissesto e in riequilibrio è cresciuto più o meno costantemente, principalmente in alcune Regioni meridionali, la Campania, la Calabria e soprattutto la Sicilia, che nel 2016 da sola annovera circa un quinto degli enti complessivamente in dissesto o pre-dissesto. Tuttavia, è bene evidenziare che, pur trattandosi di valori in crescita, i fenomeni in questione restano comunque circoscritti ad una limitata percentuale di Comuni italiani (in totale 266 enti per circa 5.530.588 abitanti amministrati)⁽³⁾. La concentrazione meridionale del fenomeno riflette, da

2 Anna De Toni (2017), Lo stato di crisi degli enti locali, Documento di ricerca pubblicato dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e dalla Fondazione dei commercialisti, reperibile all'indirizzo: file:///E:/downloadsD/Lo%20stato%20di%20crisi%20negli%20enti%20locali-definitivo_260717.pdf.

3 A questi vanno aggiunte 12 Province (di cui 2 in dissesto e 10 in riequilibrio finanziario pluriennale).

un lato, la relativa minor dotazione di risorse degli enti meridionali in termini di entrate e una più limitata capacità di riscossione, nonché, in molti casi, la difficoltà di contenimento della spesa, in parte determinate da decisioni pregresse che hanno irrigidito oltre misura i bilanci locali.

La rilevanza della questione è testimoniata anche dalla frequenza con cui il legislatore è intervenuto per modificare le procedure e gli strumenti per il riequilibrio finanziario degli enti locali deficitari e dissestati, al fine di agevolare il ripristino degli equilibri finanziari, con particolare riferimento alla disciplina del riequilibrio finanziario pluriennale, disciplina peraltro di più recente attivazione.

A fronte della vetustà della normativa sul dissesto e delle evidenti carenze di quella relativa al pre-dissesto, tuttavia, si è finora assistito ad interventi estemporanei, con progressivi aggiustamenti disseminati in vari provvedimenti che, pur avendo contribuito a migliorare la situazione, non soddisfano l'esigenza di una revisione organica, che appare invece quanto mai necessaria a dotare gli enti in difficoltà di un quadro certo e coerente con la profonda revisione intervenuta nelle dotazioni finanziarie, nelle regole e negli strumenti contabili. Le esigenze di razionalizzazione sono state oggetto di dibattito anche presso l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali, istituito presso il Ministero dell'interno, che sta elaborando una proposta di snellimento della procedura di approvazione e revisione del piano di riequilibrio pluriennale di cui all'art. 243-bis del TUEL, nonché di aggiornamento degli attuali parametri di deficitarietà strutturale, fino ad oggi rivelatisi inefficaci nell'intercettare, e quindi nel prevenire, situazioni di potenziale squilibrio strutturale. L'aggiornamento del set di indicatori sintomatici di stress finanziario (eccesso di residui attivi, presenza di debiti fuori bilancio, reiterato ricorso ad anticipazioni di tesoreria, accantonamenti per rischi ed oneri inadeguati a garantire la sostenibilità degli equilibri di bilancio) può costituire non solo uno strumento di controllo formale, ma anche un supporto all'azione di autoverifica dell'equilibrio strutturale degli enti. Appare ormai improcrastinabile, pertanto, l'individuazione di soluzioni normative che consentano di prevenire o intervenire più tempestivamen-

te sulle situazioni di squilibrio, al fine di disporre di un ventaglio di strumenti più ampio. Gli enti in condizioni di squilibrio necessitano di un percorso di graduale rientro all'ordinarietà, anche attraverso strumenti di maggiore flessibilità in grado di conciliare, in modo responsabile, l'esigenza del rigoroso rispetto degli obiettivi di riequilibrio con quella dell'autonomia locale, costituzionalmente garantita. Appare inoltre indifferibile avviare il processo di riforma della riscossione locale: se indubbiamente le crisi finanziarie evidenziano responsabilità degli enti coinvolti, non si può negare come il quadro normativo della riscossione sia ormai anacronistico e contribuisca ad aggravare situazioni di per sé già critiche.

E' infine opportuno sottolineare alcune evidenze che si sono delineate dalla rassegna delle principali pronunce, non sempre univoche, della Corte dei Conti in sede di controllo, cui si dedica un apposito paragrafo. In particolare, è emerso come, nonostante non siano rari i casi in cui le competenti sezioni regionali della Corte abbiano riscontrato, in sede di monitoraggio semestrale dello stato di attuazione dei piani di riequilibrio, situazioni di mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi, difficilmente sia stato richiesto l'avvio della procedura di "dissesto guidato" (art. 6, comma 2, d.lgs n. 149 del 2011).

Diversamente, la Corte sembra molto più severa nella fase della valutazione preventiva del piano di riequilibrio, con frequenti casi di diniego. La rigidità delle posizioni rinvenibili nei numerosi pronunciamenti aumenta nei casi in cui sono decorsi già lunghi periodi di tempo tra la deliberazione del piano di riequilibrio e l'esame della Corte, per effetto delle complesse istruttorie svolte dalla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali (COSFEL) e poi dalla stessa Sezione regionale competente. Questo diverso approccio nella disamina dei piani, che appare meno rigoroso ed esigente nella fase del monitoraggio e - in molti casi - più formale che sostanziale nella procedura di iniziale esame, ha precluso a diversi enti la possibilità di gestire il risanamento attraverso i propri organi mediante la procedura di riequilibrio, costringendoli al dissesto. Va infine segnalata la soluzione della diversità interpretativa riscontrata nei pronunciamenti di talune Sezioni regionali nei confronti degli enti in rie-

quilibrio che hanno beneficiato dell'anticipazione di liquidità (ex dl n. 35 del 2013), con riferimento alla relativa modalità di contabilizzazione ed al suo utilizzo. La Corte dei Conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione - annullando la deliberazione della Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti per l'Umbria, n. 85/2016/PRSE del 28 luglio 2016, ha chiarito che non esistono elementi normativi per escludere la piena applicazione dall'art. 2, comma 6, del dl n. 78 del 2015, potendo le amministrazioni in riequilibrio utilizzare, come pacificamente ammesso per la generalità degli enti, le somme accantonate nel risultato di amministrazione a seguito delle acquisizioni delle erogazioni di cui allo stesso dl 35 ai fini dell'accantonamento al FCDE nel risultato di amministrazione, proprio perché *“trasferire le risorse del fondo anticipazione liquidità nel FCDE non si traduce automaticamente in una surrettizia riduzione del disavanzo, dato che, in ogni caso, il Comune è tenuto ad accantonare adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale/totale cancellazione dei residui attivi”* (Corte dei Conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione - sentenza 26/2016).

Già nella pubblicazione lfel *“Il bilancio 2016”*, un intero capitolo è stato dedicato al tema, al fine di dare conto della situazione degli enti in riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-bis del TUEL) e di quelli dissestati (artt. 244 e ss.) e di delineare in modo sistematico il doppio *iter* procedurale previsto per le due distinte discipline, con la rispettiva evoluzione normativa. Nei paragrafi che seguono si intende offrire una rappresentazione aggiornata non solo del numero e della distribuzione degli enti deficitari e dissestati ma anche del quadro normativo, alla luce delle modifiche intervenute tra la fine del 2016 (legge di bilancio per il 2017 e il cd. Milleproroghe) e la prima metà del 2017 (in particolare con il dl n.50 del 2017).

Il contributo è inoltre arricchito con una rassegna dei principali interventi della Corte dei Conti in merito ai temi di maggiore complessità ed attualità: dall'attività di controllo semestrale del piano di riequilibrio, alla possibilità di rimodulare e riformulare il piano, all'utilizzo e alle modalità di contabilizzazione dell'anticipazione di tesoreria ex dl n. 35 del 2013.

1. La situazione degli enti locali deficitari e dissestati

La fotografia scattata da Ifel al termine della prima metà dello scorso anno individuava 136 Comuni e 10 Province in riequilibrio finanziario pluriennale (Ifel, *Il Bilancio 2016*, pp. 278-279), mentre 84 enti (di cui 2 Province) risultavano in stato di dissesto dichiarato.

1.1 La situazione degli enti locali in riequilibrio finanziario pluriennale

Circa un anno più tardi, dai dati del Ministero dell'interno risultano 173 enti in riequilibrio, di cui 10 Province. Se non si considerano queste ultime, la cui situazione è rimasta stabile dal 2016 al 2017, il numero di enti che sono dovuti ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario è cresciuto in modo significativo (+20%), pur continuando a coinvolgere una esigua minoranza di Comuni.

**Tabella 1. Situazione degli enti in riequilibrio finanziario pluriennale
Raffronto 2016-2017**

Tipologia di ente	N. enti in riequilibrio finanziario pluriennale (all'8 giugno 2016)	N. enti in riequilibrio finanziario pluriennale (al 25 maggio 2017)	Variazione (%)
Comune	136	163	19,9%
Provincia	10	10	0,0%
Totale	146	173	18,5%

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno

Osservando i dati relativi alla distribuzione per macro-area, si conferma che il tema degli enti deficitari affligge in misura maggiore Comuni e Province collocati nella parte meridionale della penisola. Quasi due terzi degli enti in riequilibrio è infatti dislocata al Sud e nelle Isole (65,9%), mentre il restante terzo si distribuisce tra Nord (17,3%) e Centro Italia (16,8%). Da evidenziare che, osservando il solo dato relativo alle Province, la situazione si ribalta, in quanto insistono sulle Regioni settentrionali sei delle dieci Province in pre-dissesto (Tabella 2).

**Tabella 2. Enti in riequilibrio finanziario pluriennale.
Distribuzione per macro-area geografica**

Ripartizione	N. Comuni	N. Province	Totale	Valore %
Nord	24	6	30	17,3%
Centro	27	2	29	16,8%
Sud e Isole	112	2	114	65,9%
Totale	163	10	173	100,0%

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

Scomponendo il dato per Regione, si nota come il primato di enti che hanno aderito alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale spetti alla Sicilia (18,4% dei Comuni siciliani), seguita da Calabria (16%), Campania (14,1%) e Puglia (11%). Tra le prime cinque Regioni per numero di enti in pre-dissesto compare anche la Lombardia (17 casi, pari a poco meno del 10% del totale). In quattro Regioni, la Sardegna e tre Regioni settentrionali (Valle d'Aosta, Trentino-Alto Adige e Friuli-Venezia Giulia) non si registrano enti in riequilibrio. Anche in Veneto il fenomeno è marginale, con un solo caso (Tabella 3).

Dai dati finora presentati emerge chiaramente come la necessità di ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale si manifesti soprattutto al Sud e nelle Isole⁽⁴⁾. In Sicilia, in particolare, si registra il maggior numero di enti in pre-dissesto non solo in termini assoluti (30) ma anche rispetto alla numerosità degli enti dislocati nella Regione.

4 Si segnala che in Sardegna non vi sono enti in riequilibrio né in dissesto finanziario. D'ora in poi, pertanto, il riferimento alle Isole è da intendersi limitato alla Regione Sicilia.

**Tabella 3. Enti in riequilibrio finanziario pluriennale.
Distribuzione per regione**

Regione	N. Comuni	N. Province	% sul totale dei Comuni in riequilibrio	Valore %
Piemonte	3	3	6	1,8%
Lombardia	16	1	17	9,8%
Liguria	2	2	4	1,2%
Veneto	1		1	0,6%
Emilia-Romagna	3		3	1,8%
Toscana	7		7	4,3%
Umbria	4	1	5	2,5%
Marche	2	1	3	1,2%
Lazio	13		13	8,0%
Abruzzo	2	1	3	1,2%
Molise	7		7	4,3%
Campania	23		23	14,1%
Puglia	18		18	11,0%
Basilicata	6	1	7	3,7%
Calabria	26		26	16,0%
Sicilia	30		30	18,4%
Totale	163	10	173	100,0%

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

Più precisamente, nella Regione Siciliana un Comune su 13 è dovuto ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, contro una media nazionale di un ente su 49 (1 su 43 se non si considerano i Comuni appartenenti a Regioni in cui non si registra alcun caso). La percentuale di Comuni in riequilibrio rispetto al totale è elevata anche in Puglia (7%), Calabria (6,4%) e Molise (5,1%), come emerge dalla tabella 4.

Tabella 4. Enti in riequilibrio finanziario pluriennale. Distribuzione per regione e in percentuale rispetto al totale regionale			
Regione	N. Comuni in riequilibrio	% sul totale dei Comuni in riequilibrio	% rispetto al numero dei Comuni della Regione di appartenenza
Piemonte	3	1,8%	0,2%
Lombardia	16	9,8%	1,1%
Liguria	2	1,2%	0,9%
Veneto	1	0,6%	0,2%
Emilia-Romagna	3	1,8%	0,9%
Toscana	7	4,3%	2,5%
Umbria	4	2,5%	4,3%
Marche	2	1,2%	0,9%
Lazio	13	8,0%	3,4%
Abruzzo	2	1,2%	0,7%
Molise	7	4,3%	5,1%
Campania	23	14,1%	4,2%
Puglia	18	11,0%	7,0%
Basilicata	6	3,7%	4,6%
Calabria	26	16,0%	6,4%
Sicilia	30	18,4%	7,7%
Totale	163	100,0%	2,3% (*)

(*) percentuale calcolata solo sul numero dei Comuni appartenenti a Regioni con almeno un ente in riequilibrio finanziario pluriennale

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

Aggregando il dato per macro-area, non si può che evidenziare come la situazione finanziaria degli enti meridionali sia meno stabile di quelli settentrionali: al Sud e nelle Isole il 4,4% degli enti ha avviato la procedura di riequilibrio, contro "appena" lo 0,5% del Nord Italia. Intermedio il dato del Centro Italia, in cui il numero di enti in pre-dissesto rispetto al totale dei Comuni della macro-area di appartenenza è di poco inferiore al 3%, percentuale comunque superiore rispetto alla media nazionale (Tabella 5).

**Tabella 5. Enti in riequilibrio finanziario pluriennale.
Distribuzione per macro-area e in percentuale rispetto al totale dell'area**

Ripartizione	N. Comuni in riequilibrio	Valore %	In % rispetto al numero dei comuni dell'area
Nord	24	14,7%	0,5%
Centro	27	16,6%	2,8%
Sud e Isole	112	68,7%	4,4%
Totale	163	100,0%	2,0%

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

In valore assoluto, il maggior numero di Comuni in riequilibrio si registra negli enti di piccole dimensioni: 56 dei 163 Comuni in riequilibrio hanno meno di 5mila abitanti e 37 tra 5.000 e 10mila.

Nonostante oltre la metà dei Comuni in pre-dissesto abbia meno di 10.000 abitanti, se si rapporta il numero delle municipalità in riequilibrio al totale dei Comuni della classe demografica di appartenenza, il dato viene ribaltato: soltanto i Comuni sotto i 5.000 abitanti presentano un'incidenza di enti deficitari inferiore alla media nazionale (rispettivamente, 1% e 2%). Relativamente contenuta è anche la percentuale di Comuni fino a 50.000 abitanti che sono dovuti ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale: il 3,1% dei Comuni tra 5.000 e 10.000 abitanti, il 3,9% di quelli tra 10.000 e 20.000 abitanti e il 6,6% dei Comuni tra 20.000 e 50.000.

Oltre tale soglia, la situazione cambia drasticamente. Risulta in pre-dissesto un Comune su 10 tra quelli tra 50.000 e 100.000 abitanti, mentre tra le municipalità con popolazione compresa fra 100.000 e 250.000 abitanti e tra quelle con oltre 250.000 residenti sono in riequilibrio, rispettivamente, un ente su 7 ed uno ogni 6 (Tabella 6).

**Tabella 6. Comuni in riequilibrio finanziario pluriennale.
Distribuzione per classe demografica**

Classe demografica	N. Comuni in riequilibrio	Valore %	% rispetto alla numerosità della classe demografica
Meno di 5.000 ab.	56	34,4%	1,0%
5.000-10.000 ab.	37	22,7%	3,1%
10.001-20.000 ab.	28	17,2%	3,9%
20.001-50.000 ab.	25	15,3%	6,6%
50.001-100.000 ab.	10	6,1%	10,2%
100.001-250.000 ab.	5	3,1%	14,7%
Oltre 250.000 ab.	2	1,2%	16,7%
Totale	163	100,0%	2,0% (*)

(*) percentuale calcolata sul totale dei Comuni italiani

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

1.2 La situazione degli enti locali in dissesto finanziario

Ai fini delle elaborazioni e delle considerazioni contenute in questo paragrafo sono stati considerati soltanto gli enti che risultano in dissesto a 5 anni dalla presentazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato di cui all'art. 259, comma 1 del TUEL. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 265, comma 1 del Testo Unico, infatti, il risanamento dell'ente locale dissestato deve completarsi entro 5 anni dalla redazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato⁽⁵⁾.

Come rappresentato in tabella 7, gli enti in dissesto finanziario sono 105, di cui 2 Province. In poco meno di un anno quindi, il numero di enti che hanno deliberato il dissesto è aumentato del 25% (25,6% se si considerano i soli Comuni).

⁵ Allo stesso tempo, come evidenziato da Ifel lo scorso anno, vi sono alcuni casi di enti ancora in dissesto finanziario pur avendo avviato la procedura antecedentemente al 2011 (Ifel, Il bilancio 2016, pp. 275-276).

**Tabella 7. Situazione degli enti in dissesto finanziario
Raffronto 2016-2017**

Tipologia di Ente	N. enti in dissesto (all'8 giugno 2016)	N. enti in dissesto (al 25 maggio 2017)	Variazione (%)
Comune	82	103	25,6%
Provincia	2	2	0,0%
Totale	84	105	25,0%

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno

Rispetto alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, la distribuzione degli enti dissestati è ancora più sbilanciata tra le tre macro-aree geografiche. La quasi totalità dei Comuni in dissesto ed entrambe le Province dissestate sono localizzate al Sud e nelle Isole. Nell'Italia settentrionale e centrale si registrano soltanto casi sporadici: rispettivamente, due al Nord e quattro al Centro Italia. A livello nazionale, è in dissesto l'1,3% dei Comuni (uno ogni 77), al Sud e nelle Isole la percentuale sale al 3,8% (Tabella 8).

**Tabella 8. Enti in dissesto finanziario.
Distribuzione per macro-area geografica**

Ripartizione geografica	N. Comuni	N. Province	Totale enti	Valore %	% Comuni in dissesto rispetto al totale dei Comuni dell'area di appartenenza
Nord	2		2	1,90%	0,04%
Centro	4		4	3,80%	0,41%
Sud e Isole	97	2	99	94,30%	3,79%
Totale	103	2	105	100,00%	1,29% (*)

(*) percentuale calcolata sul totale dei Comuni italiani

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

L'articolazione del dato per distribuzione territoriale (Tabella 9) evidenzia come oltre tre quarti degli enti dissestati si concentrino in tre Regioni soltanto: Calabria (27,6% del totale), Campania (26,7%) e Sicilia (23,8%). In queste prime due Regioni, inoltre, si riscontrano i due soli casi di Province in dissesto. Nel Nord Italia, per contro, sono localizzati soltanto due Comuni dissestati, peraltro entrambi in Piemonte. Il fenomeno è limitato anche in Toscana e nelle Marche (un solo caso).

Tabella 9. Enti in dissesto finanziario. Distribuzione per regione				
Regione	N. Comuni in dissesto 2017	N. Province in dissesto	N. enti in dissesto	Valore %
Piemonte	2		2	1,9%
Toscana	1		1	1,0%
Marche	1		1	1,0%
Lazio	2		2	1,9%
Abruzzo	6		6	5,7%
Molise	2		2	1,9%
Campania	27	1	28	26,7%
Puglia	7		7	6,7%
Basilicata	2		2	1,9%
Calabria	28	1	29	27,6%
Sicilia	25		25	23,8%
Totale	103	2	105	100,0%

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

Per quanto riguarda il dissesto finanziario, la distribuzione del fenomeno che emerge dalla lettura dei dati in valore assoluto è confermata anche dal riscontro rispetto alla numerosità regionale (Tabella 10). In termini percentuali, infatti, il primato di enti dissestati rispetto al totale dei Comuni dislocati nella Regione di appartenenza rimane in capo alla Calabria (1 su 15), seguita però a stretta distanza dalla Sicilia (1 su 16), che supera la Campania (1 su 20). Ad eccezione della Puglia (2,7% di dissestati), nelle restanti Regioni la percentuale di municipalità dissestate è più bassa di quella nazionale (2,4% se il computo tiene conto dei solo Comuni situati in Regioni con almeno un ente in dissesto). Si conferma meno problematica la situazione nelle Regioni centrali (in Toscana, nel Lazio e nelle Marche la percentuale di dissestati rispetto al totale dei Comuni della Regione di pertinenza non supera lo 0,5%) e nel Piemonte, dove, mediamente, è in dissesto un Comune su 600, 15 volte in meno rispetto alla media nazionale e oltre 40 volte in meno rispetto alla Calabria. Una situazione intermedia si registra in Abruzzo (2%), in Molise e in Basilicata (ambedue intorno all'1,5%).

Tabella 10. Enti in dissesto finanziario. Distribuzione per regione e in percentuale rispetto al totale regionale

Regione	N. Comuni in dissesto	% rispetto al totale dei Comuni in dissesto	% rispetto al totale dei Comuni della regione di appartenenza
Piemonte	2	1,9%	0,2%
Toscana	1	1,0%	0,4%
Marche	1	1,0%	0,4%
Lazio	2	1,9%	0,5%
Abruzzo	6	5,8%	2,0%
Molise	2	1,9%	1,5%
Campania	27	26,2%	4,9%
Puglia	7	6,8%	2,7%
Basilicata	2	1,9%	1,5%
Calabria	28	27,2%	6,8%
Sicilia	25	24,3%	6,4%
Totale	103	100,0%	2,4% (*)

(*) percentuale calcolata solo sul numero dei Comuni appartenenti a Regioni con almeno un ente in dissesto finanziario

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

Il fatto che oltre l'80% delle deliberazioni di dissesto finanziario si concentrano nei Comuni fino a 20.000 abitanti farebbe pensare che uno dei fattori che incide sull'instabilità finanziaria degli enti locali afferisca alle (limitate) dimensioni demografiche di questi ultimi. In realtà, anche se, in valore assoluto, è nei Comuni più piccoli (meno di 5.000 abitanti) che si registra il maggior numero di procedure di dissesto finanziario (43), il raffronto rispetto alla numerosità della classe demografica di appartenenza evidenzia, così come nel caso del pre-dissesto, una situazione ben diversa (Tabella 11).

Il problema, infatti, affligge soprattutto gli enti di medie dimensioni: un Comune su 20 fra quelli tra i 50.000 e i 100.000 abitanti è in dissesto, contro una media di 1 ogni 129 per i Comuni fino a 5.000 abitanti (la media nazionale, si ricorda, è di 1 su 77). Significativo è anche il dato delle mu-

nicipalità con una popolazione compresa tra 20.000 e 50.000 residenti, dove la percentuale (2,9%) è più del doppio di quella nazionale (1,3%). Escludendo quindi le grandi città (non si registrano casi di dissesto nei Comuni sopra i 100.000 abitanti), soltanto nella fascia demografica dei Comuni più piccoli i casi di dissesto rispetto alla numerosità complessiva della relativa classe demografica si collocano al di sotto della soglia nazionale (0,8% contro 1,3%).

Tabella 11. Comuni in riequilibrio finanziario pluriennale. Distribuzione per classe demografica

Classe demografica	N. Comuni in dissesto	Valore %	% rispetto ai Comuni della classe demografica di appartenenza
Meno di 5.000 ab.	43	41,7%	0,8%
5.000-10.000 ab.	21	20,4%	1,8%
10.001-20.000 ab.	23	22,3%	3,2%
20.001-50.000 ab.	11	10,7%	2,9%
50.001-100.000 ab.	5	4,9%	5,1%
100.001-250.000 ab.	0	0,0%	0,0%
Oltre 250.000 ab.	0	0,0%	0,0%
Totale	103	100,0%	1,3% (*)

(*) percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione Ifel su dati Ministero dell'interno al 25 maggio 2017

2. L'evoluzione del quadro normativo

È ormai ampiamente condivisa l'esigenza di una revisione organica della disciplina degli enti deficitari e dissestati, che aveva trovato una prima sistematizzazione nel Titolo VIII del TUEL. Dal punto di vista dei Comuni, appare evidente l'effetto congiunto sugli equilibri locali dovuto alla crisi della finanza pubblica nazionale - con le aspre restrizioni applicate negli scorsi anni - e all'impatto delle riforme di sistema, in primo luogo la riforma della contabilità. In uno scenario profondamente modificato, gli

interventi sulla disciplina delle crisi finanziarie locali si sono limitate a singoli interventi che, seppur necessari, non hanno certo contribuito a riformulare tale disciplina sulla base degli essenziali requisiti di organicità e sistematicità. Già dal settembre 2016 è stato peraltro avviato un nuovo confronto tecnico e politico sui temi del riequilibrio finanziario e delle procedure di dissesto. Tuttavia, nonostante l'ampia condivisione manifestata nei vari incontri, con la partecipazione del Ministero dell'interno e del MEF, non è stata ancora avviata un'iniziativa strutturale da parte del Governo.

Rispetto al quadro normativo delineato nel volume *Il Bilancio 2016*, i nuovi interventi del legislatore sul tema si sono incardinati in tre momenti fondamentali: la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), il decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244 (cd. "Milleproroghe") ed il decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 (cd. "Manovrina").

2.1 Le modifiche introdotte dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232

Nella legge di bilancio 2017 (commi 434-436) sono state recepite alcune proposte fortemente sostenute da Anci e da Ifel volte ad incidere soprattutto sulla disciplina del riequilibrio finanziario pluriennale (articoli 243-bis e ss.TUEL).

In particolare, il comma 434 novella un recente intervento normativo, l'articolo 1, comma 714, delle legge n. 208 del 2015, che introduceva la possibilità di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio finanziario pluriennale per gli enti locali che avevano presentato il piano o ne avevano conseguito l'approvazione tra il 2013 ed il 2015⁶). Sul tema, peraltro, il

6 Precedentemente, la facoltà, per un ente in riequilibrio, di modificare il piano era prevista soltanto in tre casi: nel caso di un'amministrazione appena insediata, a meno che la Corte dei Conti si fosse già pronunciata in merito al piano presentato dall'amministrazione precedente (art. 243-bis, comma 5 TUEL); in caso di accertamento, in fase di monitoraggio, di un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi in misura superiore rispetto a quanto previsto nel piano (art. 243-quater, commi 7-bis e 7-ter TUEL); per interventi normativi che incidessero sugli equilibri finanziari (vedi, ad esempio, le concessioni di anticipazioni di liquidità ex dl 35/2013 - art. 1, comma 15, del d.l. 8/04/2013 n. 35 convertito dalla l. 6/06/2013 n. 64).

legislatore era già intervenuto in occasione del decreto-legge n. 113/2016, per superare la confusione generata dal dettato normativo e da un'esplícita pronuncia della Corte dei Conti - Sezione Autonomie⁽⁷⁾.

Più dettagliatamente, la nuova formulazione del citato comma 714 prevede che, fermi restando i tempi di pagamento dei creditori, gli enti locali che hanno presentato o che hanno avuto il piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvato prima dell'approvazione del rendiconto 2014, se alla data della presentazione o dell'approvazione del piano non avevano ancora provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi potevano rimodulare o riformulare il piano entro il 31 maggio 2017, scorporando la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui limitatamente ai residui antecedenti al 1° gennaio 2015 e ripianando tale quota in 30 anni. Si supera così una disparità di trattamento rispetto agli enti che, a seguito dell'obbligo del riaccertamento straordinario dei residui da effettuare con riferimento al 1° gennaio 2015, hanno potuto "spalmare" l'eventuale quota di disavanzo fino a 30 anni ai sensi del DM 2 aprile 2015.

Importante anche la novità introdotta dal comma 435 della legge di bilancio 2017, il quale affronta un caso particolare ma di analoga portata: nel caso in cui la revisione fosse avvenuta, per effetto di espressa pronuncia della Corte dei Conti, antecedentemente al riaccertamento straordinario previsto dal decreto legislativo n. 118 del 2011, infatti, l'eventuale quota di disavanzo riscontrata doveva essere ripianata entro il termine massimo di tre anni, come previsto ordinariamente dall'art. 193 del TUEL. La modifica introdotta dalla legge di bilancio 2017 ha consentito agli enti in queste condizioni, sulla base di una richiesta da formulare entro il 31 marzo 2017, di "spalmare" tale quota secondo le più favorevoli condizioni previste per l'assorbimento della quota di disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario (30 anni), sanando così la disparità di trattamento rispetto alla generalità degli enti.

⁷ Deliberazione n.13/SEZAUT/2016/QMIG.

Per quanto l'istituto del riequilibrio finanziario pluriennale sia stato introdotto nel 2012 come procedura straordinaria di riequilibrio, distinta rispetto al dissesto finanziario ed al cosiddetto dissesto guidato (art. 6, comma 2, d.lgs n. 149/2011), al fine di riconoscere agli enti locali un maggior margine di discrezionalità e di elasticità rispetto al dissesto, di fatto la procedura ex artt. 243-bis e seguenti del TUEL presenta forti elementi di rigidità.

Tra questi, uno dei temi recentemente più dibattuti è stata la mancanza di flessibilità nella previsione ed applicazione di misure di razionalizzazione della spesa da esperire in caso di accesso al fondo di rotazione ex art. 243-ter del Testo Unico.

Dopo alcune riunioni sui tavoli tecnici dedicati, in cui si era giunti ad una condivisione tra proposte emendative avanzate dall'Anci e dal Dipartimento Finanza Locale del Ministero dell'interno, la modifica dell'art. 243-bis, comma 9 del TUEL, peraltro già ipotizzata in occasione del decreto legge enti locali 2016, è finalmente stata accolta con l'approvazione della legge di bilancio 2017: il comma 436 interviene così sulle lettere b) e c) del predetto comma 9, novellandolo in modo significativo e sostanziale. Innanzitutto, viene ampliato l'arco temporale entro il quale gli enti in riequilibrio devono completare la riduzione delle spese: un quinquennio anziché un triennio.

In secondo luogo, vengono escluse, dalla base di calcolo per il computo delle spese correnti da ridurre, alcune voci non facilmente comprimibili, in quanto dipendenti da fattori esogeni all'amministrazione o in ragione della strategicità del mantenimento del livello di alcuni servizi. In particolare, il nuovo dispositivo prevede che le spese per acquisto di beni e servizi (macroaggregato 03 del Titolo I della spesa) vadano ridotte di almeno il 10% in 5 anni, escludendo dalla base di calcolo gli stanziamenti destinati alla copertura dei costi di gestione del servizio di smaltimento rifiuti e del servizio acquedotto, al trasporto pubblico locale, all'illuminazione pubblica e alle spese di accoglienza minori disposte dall'autorità giudiziaria (lett. b)⁽⁸⁾.

8 La sottrazione dalla base di calcolo di una serie di voci di spesa risponde all'esigenza di

Per quanto riguarda i trasferimenti di cui al macroaggregato 04 del bilancio di previsione, invece, vengono esclusi dalla base di calcolo utilizzata per il computo della riduzione (che, si ricorda, rimane di almeno il 25% da realizzare, però, nell'arco di 5 anni e non più di tre) i trasferimenti destinati ad altri livelli istituzionali, enti, agenzie o fondazioni lirico-sinfoniche (lett. c).

Infine, il comma 436 (lett. c-bis) introduce un rilevante elemento di elasticità, da tempo sottoposto all'attenzione dei decisori: la facoltà per gli enti in riequilibrio di compensare le misure di contrazione della spesa corrente, purché venga assicurato il raggiungimento del target di riduzione richiesto, in termini aggregati. In questo modo viene garantito un maggior margine di discrezionalità all'ente deficitario, il quale, pur vincolato all'obbligo di conseguire le riduzioni delle voci di spesa nella misura complessiva prevista dalle lettere b) e c), può allocare e rimodulare gli stanziamenti secondo le proprie esigenze gestionali.

rendere effettivamente evidente lo sforzo prodotto dal singolo ente in tema di risparmio di spesa: le voci di spesa sottratte dalla base di calcolo si configurano infatti o come somme integralmente finanziate, oppure come somme originate da fattori che non sono sotto il controllo dell'ente stesso. Più dettagliatamente:

- *l'esclusione del servizio di smaltimento rifiuti e del servizio acquedotto si spiega con il fatto che vige l'obbligo di copertura totale a carico della fiscalità locale, con l'applicazione di tariffe adeguate al raggiungimento di tale obiettivo e, quindi, con un effetto neutro rispetto al risanamento;*
- *l'esclusione delle spese finalizzate alla pubblica illuminazione si spiega con la valenza strategica di tale voce in termini di presidio dell'ordine pubblico delle aree urbane. Specie nelle aree degradate, gli organi preposti al rispetto dell'ordine pubblico richiedono un incremento del livello di illuminazione anche come forma preventiva di sicurezza;*
- *l'esclusione delle spese relative a minori affidati dalla magistratura a strutture protette in casi di conclamata difficoltà delle famiglie di provenienza è giustificata dalla valenza strategica di tale voce di spesa in termini di protezione dell'infanzia e dell'alto valore sociale delle azioni imposte all'ente locale. Al tempo stesso l'ente non può sottrarsi alla copertura delle spese derivanti dalle disposizioni dell'autorità giudiziaria;*
- *per ciò che attiene al trasporto pubblico locale, infine, l'esclusione deve essere messa in relazione con la consistente riduzione delle risorse che questo settore ha dovuto subire negli ultimi anni, elemento che ha determinato disagi e contrazione del livello quali-quantitativo dei servizi erogati, in un settore che, peraltro, assume valenza strategica in termini di sostenibilità ambientale e volano di sviluppo socio-economico delle aree urbane.*

2.2 Le novità previste dal decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244

Anche l'occasione del cd. Milleproroghe ha permesso di disciplinare fattispecie ormai divenute critiche. L'articolo 5, comma 11-septies del decreto-legge n. 244 del 2016 ha disposto il differimento al 30 aprile 2017 del termine per la deliberazione di un nuovo piano di riequilibrio finanziario pluriennale. A beneficiare di tale previsione potevano essere gli enti locali che, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (legge 27 febbraio 2017, n. 19, in vigore dal 1° marzo 2017), pur avendo avviato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, avevano presentato il piano oltre i termini previsti dalla legge, non conseguendone quindi l'accoglimento a norma dell'articolo 243-quater, comma 3 TUEL⁽⁹⁾. L'art. 5, comma 11-septies, secondo periodo, prevede anche una deroga al comma 1 dell'art. 243-bis TUEL, che non consente l'avvio della procedura di riequilibrio qualora sia decorso il termine assegnato dal prefetto, con lettera notificata ai singoli consiglieri per la deliberazione del dissesto: la facoltà di presentare un nuovo piano fa sì che non venga applicato il predetto punto.

La più favorevole facoltà concessa con il dl 244/2016 è tuttavia subordinata all'avvenuto conseguimento di un miglioramento del risultato di amministrazione registrato nell'ultimo rendiconto approvato dall'ente locale. Inoltre, nelle more del termine del 30 aprile 2017 e fino alla conclusione della relativa procedura, non si applica il comma 7 dell'articolo 243-quater del TUEL, per quanto riguarda l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine per la deliberazione del dissesto. Sono dunque sospese le procedure eventualmente avviate ai sensi del citato comma 7 dell'articolo 243-quater.

9 I termini cui si fa riferimento per la presentazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale sono stabiliti dal comma 5 dell'articolo 243-bis, (90 giorni dall'esecutività della delibera consiliare di adozione del piano di riequilibrio) e dall'articolo 2, comma 5-bis, del dl n. 78 del 2015 (per gli enti locali che avevano deliberato la procedura di riequilibrio finanziario entro il 31 dicembre 2014 e che non avevano presentato il relativo piano entro 90 giorni tale norma riconosceva la possibilità di procedere alla presentazione del piano entro i termini di approvazione del bilancio di previsione 2015).

2.3 Le modifiche apportate dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50

L'articolo 36 della "Manovrina" contiene misure normative sia in tema di dissesto finanziario (commi 1, 2 e 3) sia relativamente al riequilibrio finanziario pluriennale (commi 4 e 4-bis).

Per quanto riguarda il dissesto, il comma 1 recepisce un'istanza da tempo avanzata da Anci, ovvero la necessità di estendere anche agli enti locali con popolazione inferiore a 20.000 abitanti la possibilità di presentare un'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato che garantisca l'effettivo riequilibrio entro un termine pluriennale (ora fissato al massimo di cinque anni), qualora il riequilibrio del bilancio risulti significativamente condizionato dall'esito delle misure di riduzione di almeno il 20 per cento dei costi dei servizi, nonché dalla razionalizzazione di organismi e società partecipati (nuova formulazione dell'articolo 259, comma 1-ter, TUEL). Precedentemente, tale facoltà era prevista soltanto per gli enti con popolazione superiore a 20.000 abitanti ed era, in ogni caso, limitata a tre anni, compreso quello di deliberazione del dissesto (ad eccezione delle Province, per cui l'arco temporale era stato esteso da quattro a cinque anni già dal dl enti locali 2016⁽¹⁰⁾).

Il comma 2 del predetto articolo 36 modifica invece il comma 457 della legge di bilancio 2017, prevedendo una deroga all'art. 255, comma 10, del TUEL. Viene così attribuita all'Organo Straordinario di Liquidazione (OSL) anche l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata. La nuova formulazione dell'articolo 2-bis del dl enti locali del 2016 dispone che tale facoltà venga estesa anche alle Province. Si precisano altresì le modalità di gestione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi vincolati, la cui amministrazione è separata nell'ambito della gestione straordinaria della liquidazione. Resta ferma la facoltà dell'OSL di definire anche in via transattiva le partite debitorie, sentiti i creditori.

10 Precisamente, dall' art. 14, comma 1-ter del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2016, n. 160.

Per quanto attiene alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, la "Manovrina" modifica il comma 714-bis introdotto dal dl enti locali 2016. In particolare, il comma 4 dell'articolo 36 del dl 50/2017 dispone che gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione possono provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso, ferma restando la sua durata originaria, per tenere conto, oltre che dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato, anche dei debiti fuori bilancio e - in base alla citata modifica - anche dei debiti fuori bilancio emersi dopo l'approvazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, ancorché relativi a obbligazioni sorte antecedentemente alla dichiarazione di pre-dissesto. La norma in questione supera talune interpretazioni restrittive circa l'inclusione dei debiti fuori bilancio nel piano pluriennale.

Il comma 4-bis, infine, reca una norma generale che consente alle Province che hanno presentato il piano di riequilibrio nel corso del 2016 di provvedere alla sua riformulazione (purché nel frattempo non sia intervenuta l'approvazione da parte della competente sezione della Corte dei Conti), al fine di beneficiare dei sopraggiunti interventi di carattere finanziario.

Anche nelle more dell'auspicata revisione organica della disciplina, sarebbe utile disciplinare situazioni che, seppur apparentemente marginali, contribuirebbero a superare alcune criticità relative agli istituti del dissesto e del pre-dissesto. Sussistono, ad esempio, problemi di copertura finanziaria che, seppure di modesta entità, ostacolano la proposta di una sanatoria per la sanzione economica in caso di sfornamento del Patto di stabilità 2014 per i Comuni in dissesto.

Andrebbe poi prevista la facoltà di attivare transazioni fiscali con l'Erario e con l'INPS, nonché di trattare in maniera consolidata anche l'esposizione erariale delle società controllate inserita nelle previsioni dei piani di riequilibrio da parte degli enti in "pre-dissesto", possibilità introdotta per gli enti in dissesto dal dl 113 del 2016.

Si segnala infine che l'*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali*, istituito presso il Ministero dell'interno, sta lavorando ad una proposta di revisione della normativa per quanto riguarda la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Attualmente, le modifiche ipotizzate prevedono uno snellimento della procedura ed un alleggerimento del ruolo esercitato dalla Corte dei Conti in materia di controlli. In particolare, le proposte che si stanno valutando vertono sul superamento del ruolo delle Corti dei Conti regionali ai fini dell'approvazione o meno dei piani di riequilibrio, motivo di complicazione procedurale nella vigente disciplina e, perfino, a volte, di comportamenti non omogenei da parte delle diverse sezioni regionali, nonché sull'abrogazione della previsione secondo la quale i piani debbano essere elaborati tenendo conto delle linee guida elaborate dalla Sezione autonomie della Corte (Deliberazione n.16/SEZAUT/2012/INPR). Quest'ultima ipotesi, seppur coerente con la proposta di sottrarre alle sezioni regionali la titolarità del potere di approvazione (o diniego) dei piani di riequilibrio, priverebbe gli enti locali di uno dei pochi punti di riferimento operativi, a meno che non si preveda che sia il Ministero dell'interno ad elaborare linee guida aggiornate.

3. Il pre-dissesto nelle sentenze della Corte dei Conti

3.1 La mancata approvazione del piano di riequilibrio

Da un'analisi delle sentenze emesse dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti emerge che la bocciatura dei piani di riequilibrio consegue sempre ad incertezze dei dati contabili che non permettono di valutare l'attendibilità e la congruità del piano.

Infatti, secondo la giurisprudenza delle Sezioni riunite della Corte dei Conti (sentenze nn. 3/2014/EL, 11/2014/EL, 34/2014/EL, 25/2016/EL), il piano di riequilibrio è *“uno strumento di pianificazione attraverso il quale non vengono posti vincoli di destinazione alle entrate ma effettuate solo previsioni di medio lungo periodo da valutarsi, a cura della Sezione*

Territoriale, alla luce dei due parametri della congruità dell'obiettivo e di quella dei mezzi, di guisa che il piano è incongruente sia se si prefigge un obiettivo inferiore rispetto a quello necessario per il riequilibrio (c.d. congruità dell'obiettivo), sia se le previsioni di entrata e di spesa in esso contenute, a legislazione vigente, e ritenute attendibili, non consentono il raggiungimento dell'obiettivo (c.d. incongruità dei mezzi): Pertanto, un piano che si presenta carente di uno o di entrambi i predetti parametri di congruità, obiettivi e mezzi, in quanto reca un obiettivo inferiore a quello necessario per il riequilibrio e/o espone mezzi di copertura non adeguati, non può ritenersi idoneo ai fini del riequilibrio finanziario dell'ente.

Così, la presenza di debiti derivanti da contenzioso non quantificati o quantificati erroneamente e, più in generale, l'incerta quantificazione della massa passiva costituiscono criticità rilevanti che la Corte dei Conti ritiene insanabili proprio perché l'obiettivo di risanamento della massa passiva risulta non determinato o insufficiente nella quantificazione.

Si riscontra, altresì, il diniego all'approvazione del piano in caso di mancato o insufficiente conseguimento degli obiettivi intermedi. Non è infrequente, infatti, che i tempi dell'istruttoria posta in essere dalla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali si dilunghino al punto tale che il giudizio della Corte dei Conti si estenda anche sull'effettivo grado di conseguimento degli obiettivi intermedi, oltre che sulla congruità ed attendibilità del piano. Nel valutare la coerenza del piano di riequilibrio con la reale situazione contabile dell'ente, i raffronti preliminari posti in essere dalla Corte riguardano la coerenza del piano con gli eventuali successivi bilanci di previsione approvati. Laddove siano disponibili anche dati di consuntivo o di preconsuntivo riferiti ai primi anni inseriti nel riequilibrio, l'istruttoria della Corte punta a verificare se l'attendibilità dei dati previsionali stimati per le entrate e per le uscite abbiano trovato conferma negli accertamenti e negli impegni registrati nel corso della gestione⁽¹¹⁾.

¹¹ Si veda, ad esempio, la delibera n. 56/2017, la Corte dei Conti - Sezione regionale di controllo per la Calabria - che ha valutato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale di un

L'analisi dei piani di riequilibrio investe non solo l'aspetto della competenza ma anche quello della cassa: la riscossione è uno dei fattori determinanti per il ripristino degli equilibri finanziari e il mancato o l'insufficiente realizzo delle entrate previste e accertate comporta una consistente massa di residui attivi dei quali la bassa percentuale di riscossione non garantisce l'effettiva futura riscuotibilità. Tra le entrate proprie, l'approfondimento compiuto nella disamina dei piani di riequilibrio verte principalmente sul recupero dell'evasione che, nella maggior parte dei casi, rappresenta - al tempo stesso - una criticità primaria ex ante e la risorsa principale con cui l'ente ha programmato il processo di risanamento.

La mancata approvazione dei piani di riequilibrio consegue anche ad un'errata contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità concesse per il pagamento dei debiti pregressi, certi, liquidi ed esigibili: in particolare per l'utilizzo della facoltà data dall'art. 2, comma 6, del decreto-legge n. 78 del 2015 in sede di riaccertamento straordinario, anziché in sede di verifica di congruità dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) nel rendiconto 2015.

E' noto, infatti, che è possibile utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione. La contabilizzazione operata dall'ente del fondo anticipazioni liquidità tra le quote vincolate del risultato di amministrazione, anziché tra le quote accantonate, ha portato la Corte a ritenere che, con l'assorbimento del predetto fondo da parte del FCDE, la detrazione dal maggior disavanzo da riaccertamento straordinario della quota relativa al fondo anticipazioni di liquidità, allocata tra le quote vincolate del risultato di amministrazione (in particolare tra i vincoli formalmente attribuiti dall'ente), *"si appalesa apertamente illegittima perché comporta un'alterazione del maggior disavanzo di amministrazione che risulta di fatto finanziato in via diretta mediante l'utilizzo di risorse di cassa finalizzate*

Comune non congruo ai fini del riequilibrio finanziario dell'ente, in quanto non ricomprendente tutti gli oneri connessi con le spese di funzionamento.

al pagamento di debiti pregressi, ..., e comporta un ampliamento illegittimo della capacità di spesa” (Corte dei Conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione - sentenza 16/2017/EL). Risulta, pertanto, alterata l'esatta determinazione del disavanzo da riaccertamento straordinario che si ripercuote sulla suddivisione delle quote di ripiano trentennali applicate al piano di riequilibrio determinando l'inattendibilità del piano stesso oltre che la non conformità alla norma.

Del resto la Corte giudica illegittimo l'utilizzo della quota del fondo anticipazioni di liquidità, vincolata nel risultato di amministrazione a seguito delle acquisizioni delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al FCDE nel risultato di amministrazione, anche se di tale facoltà ci si è avvalsi in sede di rendiconto 2015. A tal proposito la Corte sostiene che l'anticipazione di liquidità non è deputata a finanziare il disavanzo ma a fornire una provvista di cassa per pagare i residui passivi: operando come un'anticipazione di cassa è di per sé inidonea ad incidere sul risultato di amministrazione. Quindi l'accantonamento conseguente ha come funzione non il finanziamento del disavanzo bensì impedire l'incremento della capacità di spesa: cosicché sarebbe precluso qualsiasi utilizzo in bilancio di dette risorse per la copertura di disavanzi pregressi o di spese diverse o ulteriori rispetto alla finalità tipica del pagamento dei debiti certi, liquidi ed esigibili previsti dalla legge (Sezione delle Autonomie - deliberazione 33/2015). Pertanto, *“l'azzeramento del disavanzo generato dall'importo dell'anticipazione di liquidità utilizzato ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione comporta il venire meno dell'obbligo di ripiano dello stesso e, di conseguenza, per l'Ente si riespande la capacità di spesa dapprima compressa dalle quote annuali di ripiano”* come evidenzia la Corte dei Conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione - nella sentenza 20/2017/EL. Peraltro, la Corte, in coerenza con analogo giudizio (ved. sentenza 16/2017/EL), sostiene che l'errata allocazione tra le poste del risultato di amministrazione del fondo anticipazione di liquidità non permette alcun utilizzo della quota di tale fondo per il FCDE, in quanto l'art. 2, comma 6 del dl n. 78 del 2015 presuppone, per la sua corretta applicazione, che il

FCDE ed il fondo anticipazioni di liquidità siano entrambi allocati nella parte accantonata del risultato di amministrazione.

In sostanza, parrebbe che la Corte contesti l'errata contabilizzazione dell'accantonamento per le anticipazioni di liquidità ottenute tra il 2013 e il 2015 per il pagamento dei debiti commerciali a quei Comuni che, anziché costituire un "accantonamento", hanno proceduto a contabilizzare tale fondo nella voce "avanzo vincolato" del prospetto relativo all'avanzo di amministrazione 2015. La contabilizzazione di tale fattispecie imporrebbe l'accantonamento e non la costituzione di un fondo vincolato, poiché *"non si tratta di risorse che possono finanziare nuova spesa che vengono "riservate" sul risultato di amministrazione, ma di una mera restrizione della capacità di spesa in funzione del rischio di finanziare nuova spesa o pregressi, ancorché latenti, squilibri di bilancio per insussistenze di partite attive, con violazione del combinato disposto dell'art. 119, comma 6, Cost., nonché dell'art. 81 Costituzione"* (Corte dei Conti - Sezione regionale di controllo per la Campania - sentenza SRCCAM/3/2017/PRSP).

3.2 La rimodulazione/riformulazione del piano di riequilibrio

La procedura di ricorso al riequilibrio finanziario pluriennale, che porta alla predisposizione del piano per il rientro dei disavanzi e la copertura dei debiti fuori bilancio e delle passività potenziali, non è statica, non porta ad un piano immutabile per tutta la sua durata: il piano deve infatti poter fronteggiare i successivi interventi normativi che impattano sui bilanci degli enti, recependone gli effetti.

A tal proposito, si parla di rimodulazione o di riformulazione del piano, a seconda che l'ente abbia già ottenuto l'approvazione dello stesso da parte della competente sezione regionale della Corte dei Conti o che il piano sia stato semplicemente adottato dall'ente.

Nella maggior parte dei casi la rimodulazione del piano non necessita dell'attività istruttoria della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, attività che, al contrario, viene richiesta se il piano viene rior-

mulato, al fine di garantire la corrispondenza tra il piano oggetto di istruttoria ed il piano oggetto di decisione (deliberazione n. 13/SEZAUT/2016). Laddove la rimodulazione apporta modifiche sostanziali al piano di riequilibrio, la predetta Commissione è chiamata ad esercitare i propri compiti istruttori sulla base delle linee guida deliberate dalla Sezione Autonomie. Qualora la richiesta di riformulazione del piano già presentato intervenga durante l'esame per l'approvazione da parte della Corte dei Conti, il giudizio relativo al piano approvato dall'ente viene sospeso, rimandando ogni determinazione in merito alla verifica dell'effettiva presentazione del piano di riequilibrio finanziario riformulato.

L'anticipazione di liquidità concessa dalla Cassa Depositi e Prestiti

La concessione di anticipazioni di liquidità da parte della Cassa Depositi e Prestiti ai sensi del più volte citato dl 35 del 2013 ha imposto la corrispondente modifica del piano di riequilibrio (art. 1, comma 15, del dl n. 35 del 2013 convertito dalla l. 6/06/2013 n. 64).

L'utilizzazione della maggiore liquidità costituita dalle anticipazioni va ad incidere su aspetti del piano che sono ricompresi tra quelli sui quali la Commissione ministeriale, prima, e la Sezione regionale di controllo, poi, ciascuno per la relativa competenza, conducono le proprie valutazioni (la puntuale ricognizione dei fattori di squilibrio, dell'eventuale disavanzo di amministrazione, dei debiti fuori bilancio e l'indicazione per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio della percentuale di ripiano del disavanzo da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci per il finanziamento dei debiti fuori bilancio). E' per tali motivi che la concessione di anticipazioni di liquidità, avvenuta dapprima con il dl 35/2013 e successivamente con i provvedimenti normativi del 2014 (il decreto-legge n. 66) e del 2015 (il decreto-legge n. 78), esigono che si pronunci sugli aspetti di congruenza delle previsioni anche la Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, seppur in presenza di piano approvato dalla Corte dei Conti e quindi di una sua rimodulazione (Corte dei Conti -Sezione autonomie, deliberazione n. 22/SEZAUT/2014/QMIG).

BOX 1. La contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità

La rilevazione, nelle scritture contabili dell'ente, della concessione di anticipazioni di liquidità ha creato non poche difficoltà data la novità dello strumento messo a disposizione dal legislatore per far fronte al ritardo dei debiti commerciali della pubblica amministrazione.

Sul tema, si è pronunciata dapprima la Corte dei Conti - Sezione regionale di controllo del Lazio - con la deliberazione n. 14/2013, seppur con riferimento al fondo di rotazione (avente medesima natura dell'anticipazione di liquidità), stabilendo che *"l'obiettivo di neutralizzazione è conseguito iscrivendo nei fondi vincolati dell'esercizio di accertamento una somma, pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal fondo di rotazione, come Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente. Tale soluzione è in linea con il principio di "competenza finanziaria potenziata" prevista dal decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 [...] secondo cui tutte le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza. Si deve evidenziare che anche se le norme sopra richiamate non fanno esplicito riferimento all'istituzione del fondo così come dianzi individuato, dal combinato disposto delle prescrizioni sulle modalità di riscossione, utilizzo e restituzione dell'anticipazione di liquidità con le norme in tema di competenza finanziaria potenziata, deve ritenersi autorizzato/necessitato il ricorso al sistema del fondo vincolato per evitare distorsioni sul risultato d'amministrazione effettivo e il rischio di autorizzazioni di nuove spese prive di reale copertura (l'anticipazione è infatti concessa per il pagamento di impegni già assunti)"*

Successivamente, la Corte dei Conti - Sezione regionale di controllo della Toscana - partendo dal presupposto che la corretta conta-

bilizzazione delle poste relative all'anticipazione di liquidità non può prescindere dalla sua neutralità rispetto agli equilibri finanziari dell'ente, ha prospettato la possibilità che l'impegno relativo alla restituzione delle quote capitale fosse contabilizzato nel fondo pluriennale vincolato in quanto strumento introdotto per garantire, in esercizi successivi a quelli di competenza (insorgenza dell'obbligazione), la reimputazione di voci di spesa che hanno scadenze dilazionate nel tempo in relazione all'effettiva esigibilità dell'obbligazione giuridica (deliberazione SRCTOS/408/2015/QMIG).

La Sezione autonomie della Corte dei Conti, chiamata a pronunciarsi sulla materia ha definitivamente chiarito che *“Nei bilanci degli enti locali soggetti alle regole dell'armonizzazione contabile, la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, e successive modificazioni, integrazioni e rifinanziamenti, producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel Titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata ai sensi dell'art. 187 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. Il fondo di sterilizzazione degli effetti delle anticipazioni di liquidità va ridotto, annualmente, in proporzione alla quota capitale rimborsata nell'esercizio”* (Deliberazione n. 33/SEZAUT/2015/QMIG).

In ottemperanza al principio di diritto enunciato dalla Corte dei Conti, Sezione autonomie, con la deliberazione di cui al punto precedente, il Ministero dell'economia e delle finanze, con decreto del 4 agosto 2016 (c.d. quinto correttivo al d.lgs n. 118 del 2011), ha aggiornato, tra l'altro, gli schemi di bilancio degli enti territoriali prevedendo, tra le quote accantonate del risultato di amministrazione,

la voce "Fondo anticipazione di liquidità decreto-legge n. 35/2013 e successive modifiche e rifinanziamenti"

Infine, l'art. 2, comma 6 del dl 78/2015 ha conferito agli enti locali la possibilità di destinare l'anticipazione di liquidità di cui al dl 35/2013, "ai fini dell'accantonamento al fondo crediti dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione".

Il riaccertamento straordinario

Il nuovo ordinamento contabile ha indubbiamente incidenza sui piani di riequilibrio adottati prima del riaccertamento straordinario dei residui, dovendo questi ultimi recepire l'introduzione del fondo crediti di dubbia esigibilità, del fondo pluriennale vincolato e del ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario.

Si assiste così ad una rimodulazione del piano di riequilibrio, a seguito della determinazione delle modalità di ripiano del maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario, effettuato ai sensi dell'art. 3, comma 7, del d.lgs n. 118 del 2011, che porta l'ente alla rimodulazione del predetto piano, con applicazione della quota di maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui. Tale operazione incontra il limite invalicabile dell'attuazione di tutte le misure che sono state previste nel piano e che hanno ottenuto l'approvazione da parte della Corte dei Conti: non è possibile prevedere dilazioni alla realizzazione di maggiori entrate e di riduzione delle spese, dovendo l'ente limitarsi alla rimodulazione del piano esclusivamente per l'applicazione del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario (Corte dei Conti - Sezione delle autonomie - N. 4 /SEZAUT/2015/INPR- Adunanza del 17 febbraio 2015). Come già ricordato, il legislatore è intervenuto tipizzando la fattispecie e prevedendo, con il comma 714 della legge di stabilità per il 2016 (legge n. 208 del 2015), come modificato dall' art. 15, comma 1, del decreto legge 24 giugno 2016, n. 113, e, successivamente dalla legge di bilancio per il 2017

(legge n. 232 del 2016), che “Gli enti locali che nel corso degli anni dal 2013 al 2015 hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l’approvazione ai sensi dell’articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, possono ripianare la quota di disavanzo applicato al piano di riequilibrio, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015. Entro il 30 settembre 2016, i medesimi enti, ferma restando la durata massima del piano di riequilibrio come prevista dall’articolo 243 bis, comma 5, del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, possono provvedere a rimodulare o riformulare il precedente piano in coerenza con l’arco temporale di trenta anni previsto per il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di cui all’articolo 3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n.118”

Le difficoltà interpretative che hanno accompagnato questa norma hanno spinto il legislatore a riformularla interamente con l’art. 1, comma 434, della legge n. 232/2016, prevedendo, per gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio o ne hanno conseguito l’approvazione prima del rendiconto 2014, un’ulteriore facoltà di rimodulazione o riformulazione mediante lo scorporo della quota di disavanzo risultante, ai sensi dell’articolo 243-bis, comma 8, lettera e), dalla revisione straordinaria dei residui antecedenti al 1° gennaio 2015 ed il ripiano di tale quota secondo le modalità di cui al DM 2 aprile 2015, solo se alla data di presentazione o approvazione del predetto piano non era stato ancora effettuato il riaccertamento straordinario dei residui previsto dal d.lgs n. 118 del 2011. La possibilità di rimodulazione/riformulazione è stata prevista fino al 31 maggio 2017.

L’inserimento di debiti fuori bilanci sorti successivamente all’approvazione del piano di riequilibrio

Ulteriore facoltà di rimodulare/riformulare il piano di riequilibrio, che non fa alcun riferimento al riaccertamento straordinario dei residui e pertanto non fissa limiti temporali di adozione/approvazione del piano, è stata

introdotta con il comma 714-bis, legge di stabilità 2016, aggiunto dal decreto legge 24 giugno 2016, n. 133 (conv. dalla legge 7 agosto 2016, n. 160), prevedendo che *“Gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l’approvazione ai sensi dell’articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, con delibera da adottarsi dal Consiglio dell’ente entro la data del 30 settembre 2016, possono provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso, fermo restando la sua durata originaria e quanto previsto nel comma 7 dell’articolo 243-bis del medesimo decreto legislativo n. 267 del 2000, per tenere conto dell’eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del decreto legislativo n. 267 del 2000. Dalla adozione della delibera consiliare discendono gli effetti previsti dai commi 3 e 4 dell’articolo 243-bis del testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000”*

La novella in questione prevede l’inserimento nel piano di riequilibrio di ulteriori passività e precisamente di quelle che riguardano il disavanzo emergente dall’ultimo rendiconto approvato e dai debiti fuori bilancio non ricompresi inizialmente nel piano medesimo. Deve trattarsi di debiti che, pur essendo venuti a maturazione negli anni precedenti, non erano noti all’ente per cause ad esso non imputabili, posto che requisito imprescindibile per l’adesione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale è l’esatta rappresentazione della situazione finanziaria dell’ente in aderenza ai principi di veridicità ed attendibilità, al fine di evitare che venga adottata la procedura de qua solo per aggirare la dichiarazione di dissesto: *“Non può, quindi, ritenersi consentita la successiva inclusione nel piano originario di quote di disavanzo o di debiti fuori bilancio già esistenti e conoscibili dall’Ente alla data di presentazione o approvazione del piano di riequilibrio, in contrasto con i principi veridicità, trasparenza ed attendibilità che devono, invece, contraddistinguere ogni attività programmatoria degli enti e quindi anche la redazione del piano di riequilibrio”* (Corte dei Conti, Sezione delle autonomie - deliberazione N. 9/SEZAUT/2017/QMIG).

I debiti fuori bilancio da inserire nel piano di riequilibrio ai sensi del comma 714-bis non devono essere stati a conoscenza dell'ente, al momento della predisposizione del piano, neanche come passività potenziali, in quanto anche le predette sono cause di squilibrio e l'ente ne deve prevedere la copertura finanziaria fin dall'inizio, per non compromettere la procedura di risanamento. Anche in tal caso, il piano già approvato deve essere inviato nuovamente alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali per lo svolgimento della necessaria istruttoria, essendo in presenza di modifiche sostanziali al piano di riequilibrio originario.

Il monitoraggio

La rimodulazione in fase di attuazione del piano è prevista anche in sede di monitoraggio da parte della Corte dei Conti, qualora dovesse emergere un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto: in questo caso è riconosciuta all'ente locale la facoltà di proporre una rimodulazione dello stesso, anche in termini di riduzione della durata del piano medesimo. Tale proposta, corredata del parere positivo dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente, deve essere presentata direttamente alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti (decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, che ha introdotto, all'art. 243-quater, i commi 7-bis e 7-ter).

La Corte dei Conti, chiamata ad esprimere le proprie valutazioni su una proposta di rimodulazione relativa ad un piano già approvato e sottoposto ai previsti controlli semestrali per i due anni precedenti la proposta, prendendo atto che la rimodulazione approvata dall'ente concerneva non solo il *quantum* ma anche la durata del piano, ha ritenuto la richiesta non accoglibile (Sezione regionale di controllo dell'Umbria - deliberazione 85/2016). Secondo la Corte, i miglioramenti registrati nei due anni di vigenza del piano discendevano infatti non solo dal margine positivo delle gestioni finanziarie 2014 e 2015 ma soprattutto dalla novella legislativa di cui all'art. 2, comma 6, del d.l. n. 78 del 2015, che consente di utilizzare l'accantonamen-

to per il fondo anticipazione di liquidità del decreto-legge n. 35 del 2013 ai fini dell'accantonamento per il FCDE. La Corte, infatti, sintetizzando le motivazioni che avevano condotto l'ente ad aderire alla procedura di pre-dissesto, evidenziava l'elevato disavanzo di amministrazione determinato da un'ingente mole di residui passivi, soprattutto di parte corrente, che non trovava copertura nella parte attiva del bilancio. Approvata la procedura di riequilibrio, nel corso del 2013, l'ente aveva fatto ricorso alle anticipazioni di liquidità, di cui dl 35, pagando i debiti e sostituendo ai residui passivi ormai cancellati (in forza del pagamento stesso), una somma pari all'anticipazione di liquidità ricevuta, al fine di sterilizzare l'anticipazione medesima: la cancellazione dei residui passivi avrebbe determinato un miglioramento del risultato di amministrazione, ma l'esigenza di evitare che le relative somme potessero concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa, aveva portato alla sterilizzazione degli effetti dell'anticipazione di liquidità concessa attraverso l'iscrizione di un apposito accantonamento nel passivo. In tale contesto, secondo la Sezione regionale di controllo dell'Umbria, *"il fondo anticipazione di liquidità non ha dato copertura, come nei casi "ordinari", a residui attivi difficilmente esigibili e da "sterilizzare", bensì ha "finanziato il disavanzo" dell'Ente, permettendo il pagamento di debiti privi di qualsiasi copertura finanziaria, seppure sotto forma di crediti di difficile esigibilità"*.

Date, quindi, queste premesse, *"la situazione di disequilibrio strutturale permane anche dopo l'anticipazione di cassa e l'estinzione dei residui passivi corrispondenti ai debiti pagati e, quindi, portare a completamento la procedura di riequilibrio significa, nel caso di specie, aver trovato risorse all'interno del bilancio comunale in un ammontare tale da coprire i residui passivi estinti mediante ricorso all'anticipazione di cassa di cui al d.l. 35"*. In sostanza, *"il fondo anticipazione liquidità potrà ridursi solo allorquando i residui attivi vengano cancellati, perché riscossi (e quindi realizzati), migliorando il risultato di amministrazione in termini reali, o perché cancellati (per mancata realizzabilità definitiva del credito), con conseguente peggioramento (di pari importo) del risultato di amministrazione. In tale ultimo caso, si impone anche una corrispondente riduzione del fondo anticipazio-*

ne liquidità per non penalizzare due volte l'Ente, per la cancellazione dei residui attivi inesigibili e per la permanenza nel fondo del loro controvalore." Secondo la Sezione regionale di controllo dell'Umbria, dunque, la rimodulazione del piano non potrebbe che avvenire con i risultati ottenuti dall'ente durante la fase realizzativa del piano stesso (delibera n. 85/2016/PRSE). Tale interpretazione è stata tuttavia rigettata dalla Corte dei Conti - Sezioni riunite in sede giurisdizionale, la quale ha stabilito come *"l'asserita applicazione [da parte della Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per l'Umbria, delibera n. 85/2016/PRSE] della disciplina richiamata ai soli casi "ordinari" [ovvero quelli caratterizzati dall'assenza di un precedente piano di riequilibrio ex art. 243-bis] non trovi fondamento in alcun dettato normativo"* (sentenza n. 26/2016/EL). Infatti, precisa la Corte, l'anticipazione di liquidità non è deputata a finanziare il disavanzo bensì a fornire una provvista di cassa, ancorché di lunga durata, al fine di pagare i residui passivi (cfr. anche sentenza Corte Costituzionale n. 181/2015). L'accantonamento conseguente assolve pertanto proprio alla funzione di sterilizzare gli effetti delle anticipazioni rimosse in entrata, impedendo così un (surrettizio ed indebito) incremento della capacità di spesa. Va dunque precisato che trasferire le risorse del fondo anticipazione liquidità nel FCDE non si traduce automaticamente in una surrettizia riduzione del disavanzo, dato che, in ogni caso, il Comune è tenuto ad accantonare adeguate risorse per far fronte all'ipotesi di parziale/totale cancellazione dei residui attivi.

L'acquisizione di ulteriori elementi istruttori

L'esame del piano di riequilibrio avviene dapprima in seno alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali (COSFEL), operante presso il Ministero dell'interno, che esprime un giudizio di conformità alle linee guida approvate dalla Corte dei Conti con la deliberazione n. 16/SEZAUT/2012/INPR (integrate mediante deliberazione n. 11/SEZAUT/2013/INPR), valutandone la congruenza. La COSFEL svolge l'istruttoria entro 60 giorni dal ricevimento del piano di riequilibrio finanziario, ma tale termine non ha natura perentoria. Effettuato il controllo di conformità e valutata la convenienza e la coerenza, il piano è trasmesso alla Sezione re-

gionale di controllo competente della Corte dei Conti alla quale è affidata la valutazione preventiva del piano, che può dar luogo ad approvazione o diniego, nonché il controllo sulla sua concreta esecuzione.

In entrambi i casi è possibile che sia richiesta l'acquisizione di ulteriori elementi istruttori per valutare la bontà delle azioni di recupero messe in campo dall'ente ai fini del ripristino degli equilibri di bilancio. Nel corso dell'istruttoria l'ente è comunque tenuto al rispetto del percorso delineato dal piano deliberato. Non è infrequente che intercorra un lungo lasso di tempo tra la presentazione del piano e l'approvazione dello stesso da parte della Corte dei Conti, tenuto conto, anche, del lavoro della Commissione Ministeriale: in questi casi, oltre alle richieste istruttorie del Ministero, è prevedibile che la stessa Corte reputi necessario acquisire ulteriori elementi conoscitivi anche con riferimento alla fase realizzativa del piano medio tempore intervenuta.

Gli elementi informativi principalmente oggetto di richiesta riguardano la corretta, totale quantificazione dell'esposizione debitoria e del disavanzo da ripianare, l'attendibilità delle previsioni di entrata e di spesa, nonché le modalità di raggiungimento dell'equilibrio complessivo del piano.

Il controllo semestrale sul raggiungimento degli obiettivi

Una volta avvenuta l'approvazione del piano di riequilibrio finanziario, spetta alla Corte verificare il raggiungimento degli obiettivi intermedi o accertare il "grave e reiterato" mancato rispetto degli stessi, a fronte del quale la Corte stessa può disporre d'imperio lo stato di dissesto, il cd. "dissesto guidato", previsto dall'art. 6, comma 2, del d.lgs n. 149 del 2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, di un termine non superiore a 20 giorni per la deliberazione del dissesto.

Il monitoraggio avviene semestralmente sulla base di una relazione predisposta dall'organo di revisione economico-finanziario che viene trasmessa al Ministero dell'interno e alla competente Sezione regionale

della Corte dei Conti. Il controllo investe l'idoneità del piano di riequilibrio finanziario, sia dal lato della competenza che della cassa, all'effettivo risanamento dell'ente.

Pertanto, il pur grave inadempimento dell'obiettivo di riduzione del disavanzo secondo il piano di riequilibrio non basta, da solo, a far scattare il dissesto guidato. Quello che la norma richiede (art. 243-quater comma 7 del TUEL) e la Corte controlla è anche il reiterato e grave inadempimento.

Come chiarito dalla Corte dei Conti - Sezione Regionale di controllo della Puglia - sentenza 47/PRSP/2017 *"Può essere definito "grave" il mancato rispetto degli obiettivi intermedi del piano laddove la violazione risulti tanto rilevante da far ragionevolmente ritenere, se "reiterata", insufficiente il piano di riequilibrio precedentemente approvato ai fini del riequilibrio finanziario dell'ente. E' da considerarsi rilevante a tale fine, se "grave" e "reiterato", anche il mancato rispetto di un solo obiettivo intermedio, se esso ricopre una importanza fondamentale per l'effettivo riequilibrio finanziario dell'ente. Quanto indicato può scaturire da difetti congeniti del piano inizialmente non rilevati o non rilevabili, dall'emergere di criticità inizialmente sconosciute, dall'insorgere di nuove criticità durante l'esecuzione del piano, dall'incapacità dell'ente di attuare quanto previsto, ecc.. In altre parole, il mancato rispetto degli obiettivi intermedi del piano può condurre all'applicazione del citato art.6 solo se, ripetutamente, è accertata una violazione di uno o più rilevanti obiettivi intermedi e uno stato di attuazione del piano tale da indurre a ritenere, verosimilmente, che il piano di riequilibrio in itinere non risulta più congruo ai fini dell'effettivo risanamento finanziario dell'ente."* Seguendo tale impostazione, potrebbe essere considerato ancora idoneo a perseguire il risanamento dell'ente un piano di riequilibrio che in fase di monitoraggio rilevi, per il quarto semestre consecutivo:

- il mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi concomitante con una situazione finanziaria caratterizzata dal significativo aumento del disavanzo di amministrazione dopo il riaccertamento straordinario dei residui (facendo intravedere qualche leggerezza nell'effettuazione della revisione straordinaria dei residui attuata obbligatoriamente con

- la formulazione del piano);
- la continua emersione di ingenti partite debitorie;
 - la presenza di debiti fuori bilancio in misura maggiore di quella prevista;
 - l'insufficiente riscossione delle entrate;
 - lo stato di profonda crisi di alcune società interamente partecipate;
 - la scadente valorizzazione del patrimonio;
 - l'entità del contenzioso pendente con il rischio ad esso associato.

La congruità e l'attendibilità del piano possono ancora sussistere, nonostante continui a manifestarsi una situazione finanziaria molto più grave di quella accertata al momento dell'avvio della procedura di riequilibrio finanziario e sia stato verificato, per la quarta volta consecutiva, il mancato rispetto parziale degli obiettivi intermedi fissati dal piano di riequilibrio: l'ente appare, nel giudizio della Corte, ancora in grado di conseguire l'auspicato riequilibrio finanziario. Le conclusioni a cui arrivano i giudici contabili derivano non tanto dalla attività di risanamento finanziario comunque posta in essere dall'Amministrazione, ma dalle numerose opportunità offerte dal legislatore che permettono di diluire il disavanzo da riaccertamento straordinario in 30 anni rimodulando il piano di riequilibrio, anche se il ricorso alle suddette agevolazioni, se potrà facilitare il rispetto del piano di riequilibrio in esame al termine del periodo di durata dello stesso, determina comunque un ulteriore allungamento dell'arco di tempo entro il quale il Comune dovrà conseguire il definitivo risanamento e durante il quale l'Amministrazione si vedrà costretta a destinare preziose risorse alla copertura di passività pregresse, sottraendole a spese utili per la collettività. Nella sentenza pugliese, pertanto, la serie di scostamenti registrati rispetto agli obiettivi stabiliti dal piano di riequilibrio non appaiono di entità tale da escludere le capacità di recupero dell'ente.

Diversamente, la Corte dei Conti - Sezione regionale della Sicilia - con la sentenza n. 185 del 2016, durante il monitoraggio relativo al quinto semestre di vigenza del piano, ha ritenuto sussistenti tutti presupposti per la dichiarazione di dissesto, avendo riscontrato:

- un rilevante incremento del disavanzo di amministrazione (+20% rispetto al dato considerato al momento dell'approvazione del piano di riequilibrio);
- un aumento notevole dei debiti fuori bilancio rispetto a quelli inizialmente dichiarati, nonostante l'articolo 243-bis, comma 7, del TUEL reciti testualmente che *"ai fini della predisposizione del piano, l'ente è tenuto ad effettuare una ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell'articolo 194 del Tuel"*. Nel caso in questione, ad appena un anno di vigenza del piano, i debiti fuori bilancio hanno subito un aumento molto consistente (quasi 45 milioni di euro), proseguito in minor misura anche nell'esercizio successivo, con evidenti anomalie in materia di tempestività dei riconoscimenti consiliari e di verifica della conciliabilità con l'interesse dell'ente, nonché delle eventuali conseguenti responsabilità;
- il rischio da contenzioso rivelatosi più elevato sulla base di dati accertati a seguito di specifica richiesta istruttoria;
- i debiti fuori bilancio delle società partecipate più elevati rispetto alle previsioni di piano e la scarsa definizione dei rapporti credito/debito tra ente e partecipate;
- un'allarmante tensione di cassa che non soltanto determina l'incremento delle spese accessorie, ma, allo stesso tempo, rappresenta il segnale più evidente dell'incapacità dell'ente di disporre di adeguate risorse proprie⁽¹²⁾.

In definitiva, in occasione del monitoraggio semestrale la Corte incentra i controlli nella verifica del rispetto degli equilibri di bilancio, sia corrente che capitale, della riduzione della spesa corrente, dell'incremento delle entrate correnti e della relativa capacità di riscossione. Nel contempo, la Corte può riservarsi di verificare aspetti particolari in via di definizione, rimandandoli ai monitoraggi successivi.

12 Per gli enti della Regione Sicilia non trova applicazione l'art. 6 del d.lgs n. 149 del 2011. Pertanto, la Corte ritiene che la procedura di dissesto potrà essere avviata sulla base del combinato disposto dell'articolo 109-bis della legge regionale n. 16 del 1963 e dell'articolo 58, comma 1, della legge regionale n. 26 del 1993, con l'intervento dell'Assessore regionale delle Autonomie locali in luogo del Prefetto.

Laddove la Corte accerti la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria o la mancata copertura di spese, in sede di monitoraggio, assegna il termine di 60 giorni per adottare i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità ed a porre in essere le misure correttive avvalendosi del disposto di cui all'art. 148-bis del TUEL (Corte dei Conti - Sezione regionale di controllo per la Campania - sentenza 3/2017/PRSP).

3.3 Il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale successivamente ad una dichiarazione di dissesto

Il decreto Enti locali 2016 ha introdotto la facoltà, per i Comuni dissestati - nel caso in cui l'insufficienza della massa attiva, non diversamente rimediabile, sia tale da compromettere il risanamento dell'ente - di beneficiare di misure straordinarie (in ogni caso senza oneri a carico dello Stato) per il pagamento integrale della massa passiva della liquidazione, anche in deroga alle norme vigenti stabilite dal Ministro dell'interno, su proposta della COSFEL. Tra le misure straordinarie è data la possibilità all'ente di aderire alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 15-bis, comma 1, lett. a) di 24 giugno 2016, n. 113, convertito dalla legge 7 agosto 2016, n. 160).

Nei casi indicati, pertanto, è ora possibile attivare la procedura del riequilibrio finanziario pluriennale per riassorbire, nell'arco temporale massimo di dieci anni, le passività non soddisfatte dalla procedura di dissesto a seguito dell'insufficienza della massa attiva realizzata.

Alcuni enti hanno già beneficiato di tale facoltà, tra cui un Comune che aveva deliberato il dissesto finanziario nel 2011: l'esame del piano da parte della COSFEL ha giudicato il piano conforme alle indicazioni contenute nelle linee guida elaborate dalla Corte dei Conti, nel contempo evidenziando la necessità di attuare un continuo monitoraggio degli equilibri di bilancio, delle entrate da recupero evasione, dell'effettiva riduzione della spesa corrente e i necessari accordi con i creditori per i debiti fuori bilancio.

La Corte dei Conti, al fine di assicurare la completezza dell'istruttoria, non essendo presenti, allo stato degli atti, elementi sufficienti a valutare la

congruenza ai fini del riequilibrio del piano in questione, ha avviato due istruttorie in quanto ha ritenuto necessario acquisire una serie di elementi informativi concernenti, tra l'altro, la corretta, totale quantificazione dell'esposizione debitoria e del disavanzo da ripianare, l'attendibilità delle previsioni di entrata e di spesa, nonché le modalità di raggiungimento dell'equilibrio complessivo del piano (Sezione regionale di controllo per la Campania - deliberazioni n. 53/2017 PRSP e n. 230/2017 PRSP).

**Le misure normative
adottate in favore
dei Comuni
colpiti dal sisma
del Centro Italia
2016-2017**

7

Premessa

La presenza nel nostro Paese di numerose zone ad elevato rischio sismico e idrogeologico non ha trovato sino ad oggi riscontro nell'elaborazione di un ordinato *corpus* normativo capace di organizzare e dare sistematizzazione alla disciplina applicabile al verificarsi di eventi calamitosi. Così, di volta in volta - si pensi anche solo recentemente ai sismi dell'Aquila (2009) e dell'Emilia Romagna (2012) - si è proceduto con l'emanazione di provvedimenti straordinari e differiti tra loro che, accavallandosi in sequenza, hanno prodotto una non omogenea stratificazione normativa, che non favorisce la rapida gestione delle problematiche emergenti in relazione sia ai c.d. interventi di somma urgenza che alle attività connesse alla ricostruzione, producendo in qualche caso inefficienze e ritardi, nonché differenze significative nella gestione delle diverse situazioni.

Non fanno eccezione, in questo senso, gli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016 e che hanno interessato la prima parte dell'anno 2017 il Centro Italia. Analogamente al passato, infatti, la risposta normativa alle esigenze delle popolazioni e delle amministrazioni colpite dal terremoto è stata affidata ad interventi normativi che hanno prodotto in brevissimo tempo un'importante stratificazione normativa, anche in ragione dell'allargamento del cratere coinvolto, che ha contribuito a rendere complesso il

contesto in cui i Comuni sono chiamati ad operare. Su alcuni argomenti, inoltre, si è determinata una difformità di trattamento rispetto ad eventi calamitosi precedenti, con l'adozione di discipline diverse su questioni non secondarie (tipologia e durata delle sospensioni ed esenzioni tributarie, trattamento delle donazioni liberali, ridefinizione del rimborso mutui).

È auspicabile che la purtroppo notevole esperienza accumulata con gli eventi sismici ed alluvionali degli ultimi anni produca una revisione normativa "di quadro", con prescrizioni di base chiare e complete relativamente ai molti elementi comuni ad ogni evento calamitoso, così da poter concentrare l'intervento normativo occasionale sulle specificità di ciascun evento.

Al fine di facilitare l'inquadramento generale della disciplina in questione e favorire l'attività degli uffici comunali in campo finanziario, tributario e contabile, nella difficile fase successiva ad un evento calamitoso, nel corso dell'anno Ifel - oltre a promuovere le necessità e le richieste emergenti dagli enti coinvolti e dalle rispettive associazioni regionali - ha cercato di offrire, anche attraverso lo strumento dei seminari online, una continua attività di assistenza ai Comuni coinvolti dal terremoto. Nel medesimo solco, si pone il presente contributo che punta a sistematizzare le norme via via emanate in materia di regolazione delle entrate e del bilancio dei Comuni e a facilitarne l'analisi e l'utilizzo.

1. Disposizioni in materia di entrate e riscossione

Come anticipato in premessa, tanto la disciplina in tema di entrate e riscossione quanto quella concernente gli adempimenti connessi alla contabilità ed al bilancio trova collocazione in una sequenza di provvedimenti di cui, prima di entrare nel dettaglio delle disposizioni vale la pena di fornire una rappresentazione d'insieme. Come si evince dalla tabella 1, con riferimento alla disciplina applicabile ai Comuni interessati dagli eventi sismici del 2016-2017 si contano almeno sette distinti provvedimenti.

Tabella 1. Disposizioni normative destinate ai Comuni del Centro Italia colpiti dal sisma 2016/2017	
Provvedimento	Conversione in legge
DM 1° settembre 2016	-
D.L. 17 ottobre 2016, n.189	L. 15 dicembre 2016, n. 229
D.L. 11 novembre 2016, n. 205 (abrogato)	abrogato dalla L. 15 dicembre 2016, n. 229
D.L. 30 dicembre 2016, n.244 c.d. "Milleproroghe"	L. 27 febbraio 2017, n. 19.
D.L. 9 febbraio 2017, n.8	L. 7 aprile 2017, n. 45
D.L. 24 aprile 2017, n.50 c.d."Manovrina"	L. 21 giugno 2017, n. 96
D.L. 20 giugno 2017, n.91 "Mezzogiorno"	L. 3 agosto 2017, n. 123

Fonte: elaborazione Ifel

1.1 La sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari

La disciplina relativa alla sospensione dei termini tributari a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi sismici, dapprima disposta con il DM 1° settembre 2016, risulta tra quelle su cui si sono registrati più interventi successivi, sia in ragione dell'allargamento del cratere sismico, sia soprattutto con riferimento al termine del periodo di sospensione dei pagamenti e degli adempimenti tributari, in relazione al quale i provvedimenti che sono seguiti al DM di settembre 2016 hanno disposto numerose proroghe ed alcune estensioni a fattispecie non inizialmente previste.

In generale, in base al combinato disposto del DM 1° settembre 2016 e dell'art. 48, co. 10 e seguenti del dl n. 189 del 2016, nonché delle successive modificazioni intervenute con i decreti nn. 8 e 50 del 2017, il Legislatore ha previsto l'immediata sospensione dei termini dei versamenti e degli adempimenti tributari, inclusi quelli derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, anche in esecuzione delle norme sull'esecutività degli accertamenti dell'Agenzia delle Entrate.⁽¹⁾

¹ Le sospensioni si estendono espressamente agli atti previsti dall'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 (conv. dalla legge 30 luglio 2010, n. 122), riguardanti gli avvisi di ac-

La sospensione così disposta opera, sotto il profilo soggettivo, nei confronti dei contribuenti residenti, se persone fisiche, o aventi la sede legale o operativa, nel caso di soggetti diversi dalle persone fisiche, nei 140 Comuni ricompresi negli allegati 1, 2 e 2-bis⁽²⁾ del dl 189/2016, con alcune differenze relativamente al periodo di sospensione e alle modalità di ripresa dei versamenti che attengono alla qualificazione giuridica dei contribuenti destinatari di tali provvedimenti.

Il primo elemento di differenza riguarda la diversa decorrenza dei termini di sospensione, collegata ovviamente alle date dei diversi eventi calamitosi. Infatti, mentre per i Comuni ricompresi nell'allegato 1 la sospensione decorre dal 24 agosto 2016, per i Comuni di cui all'allegato 2, il comma 10 bis dell'articolo 48 del dl n. 189 del 2016 precisa che la sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari si applica a decorrere dal 26 ottobre 2016, non facendosi luogo a rimborso di quanto già versato.

Sempre con riferimento ai Comuni di cui all'allegato 2, deve inoltre essere precisato che in base all'art. 1 del dl 189, per i Comuni di *“Teramo, Rieti, Ascoli Piceno, Macerata, Fabriano e Spoleto le disposizioni di cui agli articoli 45, 46, 47 e 48”* riguardanti quindi la sospensione degli adempimenti e le esenzioni tributarie, *“si applicano limitatamente ai singoli soggetti danneggiati che dichiarino l’inagibilità del fabbricato, casa di abitazione, studio professionale o azienda, ai sensi del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, con trasmissione agli uffici dell’Agenzia delle entrate e dell’Istituto nazionale per la previdenza sociale territorialmente competenti”*

certamento emessi dall’Agenzia delle Entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell’imposta regionale sulle attività produttive e dell’imposta sul valore aggiunto.

2 Tenuto conto della necessità di applicare le disposizioni del decreto-legge n. 189 del 2016 anche a territori della Regione Abruzzo non compresi tra i Comuni indicati negli allegati 1 e 2, in sede di conversione in legge del dl n.8/2017 è stato introdotto l'allegato 2-bis. Nell'introdurre tale allegato, l'art.18-undecies del dl 8/2017 ha disposto che il contestuale riferimento agli allegati 1 e 2 del decreto-legge n. 189 del 2016, ovunque contenuto nel medesimo decreto 8/2017 e nel decreto n.189/2016, nonché nelle ordinanze commissariali, si intende esteso, per ogni effetto giuridico, anche all'allegato 2-bis.

In altre parole, per i Comuni maggiori espressamente richiamati dall'art. 1 del dl 189, la previsione della sospensione dei pagamenti non opera in maniera generalizzata, ma si applica unicamente in favore dei contribuenti che, dimostrando il nesso di causalità tra i danni riportati dal proprio immobile e gli eventi sismici, dichiarano l'inagibilità dello stesso immobile.

Per quanto riguarda, poi, i Comuni di cui all'allegato 2-bis l'omessa indicazione del termine di decorrenza lascia supporre che, diversamente da quanto disposto per i Comuni degli allegati 1 e 2, la sospensione dei pagamenti e degli adempimenti tributari, non possa decorrere, come sarebbe apparso naturale, dalla data dell'evento sismico di riferimento - il 18 gennaio 2017 per i 9 Comuni abruzzesi dell'allegato 2-bis - bensì dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del dl n.8 del 2017 (11 aprile 2017), con la quale si è provveduto all'introduzione dello stesso allegato 2-bis.

Tabella 2. Decorrenza dei termini di sospensione dei versamenti e degli adempimenti tributari

Comuni	decorrenza da
allegato 1	24-ago-16
allegato 2	26-ott-16
allegato 2-bis	11-apr-17

Fonte: elaborazione Ifel

Con riferimento al termine del periodo di sospensione dei pagamenti, già più volte prorogato, occorre, alla luce delle modifiche operate dal dl n.50 del 2017, tener conto della distinzione che il Legislatore ha operato tra persone fisiche, da una parte, e soggetti titolari di reddito di impresa, di reddito da lavoro autonomo, esercenti attività agricole di cui all'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dall'altra, questi ultimi denominati d'ora in poi "soggetti impresa".

Nel caso delle persone fisiche, infatti, il termine del periodo di sospensione, dapprima fissato al 30 novembre 2017, è stato prorogato fino al 31 dicembre 2017 dal dl 50. La proroga non ha però riguardato i c.d. soggetti "impresa" per i quali è rimasto fermo il termine del 30 novembre 2017.

Analoga distinzione persone fisiche/soggetti impresa è stata operata dal Legislatore anche per quanto riguarda le modalità della ripresa dei versamenti al termine del periodo di sospensione. La ripresa della riscossione dei tributi è stata fissata, infatti, a decorrere dal 16 dicembre 2017 per i “soggetti impresa” e dal 16 febbraio 2018⁽³⁾ per quanto concerne le persone fisiche. Per questi ultimi soggetti, inoltre, le modifiche introdotte dal dl n.50 (art. 43, co.3), hanno previsto la possibilità di versare le somme oggetto di sospensione, senza applicazione di interessi e sanzioni, mediante rateizzazione fino ad un massimo di nove rate mensili di pari importo.

Tabella 3. Scansione temporale del termine del periodo di sospensione e della ripresa dei versamenti

Soggetti	Termine periodo di sospensione	Ripresa versamenti	Modalità ripresa versamenti
persone fisiche	31-dic-17	16-feb-18	rateizzazione senza interessi fino a 9 rate mensili di pari importo
soggetti impresa	30-nov-17	16-dic-17	finanziamento assistito dallo Stato

Fonte: elaborazione Ifel

La rateizzazione prevista a beneficio delle persone fisiche non è, invece, applicabile nel caso dei soggetti “impresa” per i quali già il dl n.8/2017 (art.11, co.3)⁽⁴⁾ ha previsto la possibilità di avvalersi, alla ripresa dei versamenti,

3 Il termine del 16 febbraio 2018 è stato previsto a seguito della modifica apportata all’art. 48, co.11, del dl n. 189 del 2016 ad opera dell’art. 43,co.3, del dl n. 50 del 2017.

4 Dl n. 8 del 2017, art.11,co. 3: “Fermo restando l’obbligo di versamento entro il 16 dicembre 2017, per il pagamento dei tributi oggetto di sospensione di cui all’articolo 48 del decreto-legge n. 189 del 2016, nonché per i tributi dovuti nel periodo dal 1° dicembre 2017 al 31 dicembre 2017, i titolari di reddito di impresa e di reddito di lavoro autonomo, nonché gli esercenti attività agricole di cui all’articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 possono chiedere ai soggetti autorizzati all’esercizio del credito un finanziamento assistito dalla garanzia dello Stato da erogare il 30 novembre 2017. A tale fine, i predetti soggetti finanziatori possono contrarre finanziamenti, da erogare alla medesima data del 30 novembre 2017, e, per i finanziamenti di cui al comma 4 alla data del 30 novembre 2018, secondo contratti tipo definiti con apposita convenzione tra Cassa depositi e prestiti S.p.A. e l’Associazione bancaria italiana, assistiti dalla garanzia dello Stato, fino ad un ammontare massimo di 380 milioni di euro per l’anno 2017, ai sensi dell’articolo 5, comma 7, lettera a), secondo periodo, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e successive modificazioni. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conver-

di un regime di finanziamento assistito dalla garanzia dello Stato da erogarsi alla data del 30 novembre 2017. Tale finanziamento risulta concesso non solo per i tributi oggetto di sospensione fino al 30 novembre 2017 ma anche per i tributi dovuti nel periodo dal 1° dicembre 2017 al 31 dicembre 2017 (seconda rata IMU e Tasi 2017) e nel periodo dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018⁽⁵⁾. Per i tributi dovuti nel 2018 è previsto che il relativo versamento debba avvenire in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2018⁽⁶⁾.

BOX 1. Risorse assicurate per la sospensione dei tributi

Al fine di anticipare ai Comuni interessati il gettito tributario 2017 non versato per effetto delle sospensioni, il dl 50 del 2017, introducendo i commi 12-bis e 12-ter all'art. 48 del dl 189, ha autorizzato il Commissario per la ricostruzione a concedere con proprio provvedimento un'anticipazione fino ad un massimo di **17 milioni di euro per l'anno 2017. Gli importi anticipati saranno poi restituiti attraverso il recupero dell'IMU riscossa dai Comuni interessati a decorrere da febbraio 2018.**

Procedimento di recupero dell'anticipazione

DI n.189/2016, art.48, co.12-ter: *"Il Commissario per la ricostruzione comunica entro febbraio 2018 le somme anticipate di cui al comma 12-bis, non versate dai Comuni interessati nell'anno 2017, ai sensi*

sione del presente decreto sono concesse le garanzie dello Stato di cui al presente comma e sono definiti i criteri e le modalità di operatività delle stesse. Le garanzie dello Stato di cui al presente comma sono elencate nell'allegato allo stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze di cui all'articolo 31 della legge 31 dicembre 2009, n. 196."

5 Il finanziamento garantito dallo Stato è fissato in una misura massima di 380 milioni di euro per l'anno 2017 e fino ad un ammontare massimo complessivo di 180 milioni di euro per l'anno 2018 (cfr. art.11, co. 3 e 4, del dl n.8 del 2017).

6 DI n.8 del 2017, art. 11, co.4: "Per i tributi dovuti per il periodo dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 da parte dei medesimi soggetti di cui al comma 3, il relativo versamento avviene in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2018. Per assolvere tale obbligo, i medesimi soggetti possono altresì richiedere, fino ad un ammontare massimo complessivo di 180 milioni di euro, il finanziamento di cui al comma 3 o un'integrazione del medesimo, da erogare il 30 novembre 2018."

dell'ultimo periodo del presente comma, all'Agenzia delle entrate-Struttura di gestione, la quale provvede a trattenere le relative somme dall'imposta municipale propria riscossa a decorrere da febbraio 2018 tramite il sistema del versamento unitario, di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Gli importi recuperati dall'Agenzia delle entrate-Struttura di gestione sono versati ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato. I Comuni interessati possono in ogni caso procedere nell'anno 2017 al versamento ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio statale delle anticipazioni di cui al comma 12-bis, inviando apposita attestazione del versamento effettuato al Commissario alla ricostruzione entro il termine del 31 dicembre 2017"

Per quanto attiene, infine, agli **adempimenti tributari diversi dai versamenti** l'art. 48, co.12, del dl n.189, come modificato dall'art. 43, co.1, lett. c), del dl n.50 del 2017, dispone che la ripresa avvenga, in entrambi i casi (persone fisiche o soggetti impresa), entro il 28 febbraio 2018 (prima della modifica il termine previsto era dicembre 2017).

1.2 La disciplina in materia di riscossione e accertamento: la sospensione dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento

A fianco alle disposizioni relative alla sospensione dei pagamenti, il Legislatore ha provveduto, altresì, a disciplinare espressamente la sospensione dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per la riscossione delle somme risultanti dagli atti di accertamento esecutivo dell'Agenzia delle Entrate e di recupero della "microevasione" fiscale e previdenziale (art. 29 e 30 del dl n.78 del2010), nonché delle attività esecutive da parte degli agenti della riscossione e i termini di prescrizione e decadenza inerenti l'attività degli uffici finanziari compresi quelli degli enti locali (cfr. art. 11, co.2, del dl n.8 del 2017)⁽⁷⁾.

⁷ DI n.8/2017, art.11, co. 2: "Nei Comuni di cui agli allegati 1 e 2 del decreto-legge n. 189 del 2016 (44), i termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per la riscossione delle

Tali previsioni, dapprima disposte dall'art.48, co.2, del dl n.189, poi abrogato, sono state successivamente modificate anche in ordine alla durata della sospensione dei termini di prescrizione e decadenza.

In particolare, a seguito delle ultime modifiche recate all'art.11, co.2, del dl n.8 del 2017 ad opera del dl n.50 (art. 43, co. 2), la sospensione dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento e di prescrizione e decadenza inerenti l'attività degli uffici finanziari è stata uniformata alla sospensione dei termini di versamento disciplinati dall'art. 48 del dl n.189 come precedentemente illustrati (ved. paragrafo 1.2). Di conseguenza, per l'attività degli uffici finanziari destinata ai "soggetti impresa", come precedentemente definiti, i termini risultano sospesi fino al 30 novembre 2017. Diversamente, per i soggetti persone fisiche la sospensione dei termini è valida fino al 31 dicembre 2017. In entrambi i casi, come disposto dall'art.11, co.2, del dl n.8 del 2017, la ripresa dei termini decorre dalla fine del periodo di sospensione.

Naturalmente, la sospensione dei termini per la notifica delle cartelle di pagamento e per gli atti connessi all'accertamento, costituendo una misura di salvaguardia posta a tutela dei crediti tributari di cui siano titolari le pubbliche amministrazioni nei confronti dei soggetti colpiti dal sisma, non impedisce ai Comuni, i cui uffici ne siano in condizione, di procedere egualmente all'emissione degli avvisi di accertamento sui tributi comunali o all'invio degli avvisi di pagamento della Tari, ferma restando ovviamente la vigenza della sospensione dei pagamenti. A questo riguardo, l'eventuale emissione degli avvisi di accertamento sarà corredata dall'espresso richiamo alla facoltà concessa al contribuente di sospendere il pagamento, senza incorrere in ulteriori oneri a titolo di sanzioni o interes-

somme risultanti dagli atti di cui agli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché le attività esecutive da parte degli agenti della riscossione e i termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti creditori, ivi compresi quelli degli enti locali, sono sospesi dal 1° gennaio 2017 fino alla scadenza dei termini delle sospensioni dei versamenti tributari previste dall'articolo 48 del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229 e riprendono a decorrere dalla fine del periodo di sospensione."

si, fino alla scadenza fissata dalla legge (30 novembre 2017 o 31 dicembre 2017 a seconda se trattasi di soggetti impresa o persone fisiche).

A valle di quanto fin qui argomentato, vale la pena di soffermarsi su un aspetto apparentemente trascurato dal Legislatore e riguardante la disciplina recata dal d.lgs n. 159 del 2015 con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori.

In proposito, l'art. 12 del decreto, rubricato "sospensione dei termini per eventi eccezionali", dispone talune previsioni di carattere generale che si ritiene possano trovare applicazione, ove compatibili, anche nel caso di disposizioni specifiche espresse, come avvenuto con riferimento alla disciplina riguardante il sisma del Centro Italia.

In particolare, secondo quanto dal comma 1⁽⁸⁾, la previsione di disposizioni che sospendono i termini di versamento dei tributi a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali comporta, relativamente alle stesse entrate e per un corrispondente periodo di tempo, l'automatica sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori (Stato e enti territoriali, ma anche enti previdenziali e assistenziali, i cui contributi sono parimenti oggetto di sospensione).

8 D.lgs. 24/9/2015, n. 159, art. 12, co. 1: "Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione."

La mera osservanza di questa norma (o tutt'al più il suo richiamo) sarebbe stata sufficiente a disciplinare sin dalla prima fase di sospensione dei pagamenti, avvenuta con l'emanazione del DM 1° settembre 2016, l'attività degli uffici finanziari anche con riferimento alle attività di accertamento ed alle notifiche delle cartelle di pagamento.

Un possibile contrasto rispetto alla disciplina dettata dal dl n.8 del 2017 sorge, invece, con riguardo a quanto previsto dall'articolo 12 del dl n.159 del 2015, il quale tecnicamente prevede non già una sospensione dei termini di prescrizione, bensì una proroga degli stessi. Il secondo comma⁽⁹⁾ dell'art. 12 stabilisce, infatti, che i termini di prescrizione e decadenza dell'attività degli uffici degli enti impositori che scadono entro il 31 dicembre dell'anno in cui è stata disposta la sospensione dei pagamenti sono prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione. Questa prescrizione appare in effetti più razionale, anche a prescindere dal maggior termine reso disponibile per gli uffici preposti alle entrate, in quanto mantiene il termine finale (31 dicembre dell'anno), senza dover calcolare di volta in volta l'intervallo temporale di applicazione della sospensione. In altre parole, mentre la disciplina generale consentirebbe di prorogare i termini di prescrizione che scadono entro il 31 dicembre 2017 fino al 31 dicembre 2019, la disciplina prevista per il sisma del Centro Italia dispone la mera sospensione della decorrenza dei termini di prescrizione e decadenza che riprendono a decorrere, come visto, dalla fine del periodo di sospensione dei pagamenti, con scadenza finale dipendente dal periodo di sospensione.

9 D.lgs. 24/9/2015, n. 159, art.12, co. 2: "I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione."

1.3. Le esenzioni riconosciute in favore dei contribuenti colpiti dagli eventi sismici

Le sospensioni dei pagamenti sono affiancate da disposizioni di esenzione dall'IMU e dalla Tasi gravanti sui fabbricati ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici. Il criterio di applicazione dell'esenzione, diversamente dalle sospensioni, è tuttavia oggettivo, disponendo, infatti, l'art. 48, co.16, del dl n.189 che questa si applica ai fabbricati ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici purché **distrutti** od **oggetto di ordinanze sindacali di sgombero**, comunque adottate entro il 30 giugno 2017 (in base alla modifica recata dal dl n.8 del 2017 che sposta il termine inizialmente fissato al 28 febbraio 2017), in quanto inagibili totalmente o parzialmente⁽¹⁰⁾. La normativa prevede espressamente che l'esenzione IMU-Tasi decorre dalla rata scadente il 16 dicembre 2016, e quindi dal secondo semestre 2016⁽¹¹⁾ fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi e comunque non oltre il 31 dicembre 2020.

Parimenti, beneficiano dell'esenzione quei fabbricati per i quali, qualora non sia stata ancora emessa l'ordinanza sindacale di sgombero, il contribuente proceda, entro il medesimo termine del 30 giugno 2017, a dichiararne all'autorità comunale lo stato di distruzione o di inagibilità totale o parziale. Nei successivi venti giorni spetta al Comune trasmettere copia

10 Si ricorda che tutte le misure previste dal decreto n. 189/2016 (sospensioni ed esenzioni) possono applicarsi, altresì, in riferimento a "immobili distrutti o danneggiati ubicati in altri comuni delle regioni interessate, diversi da quelli indicati negli allegati 1 e 2 e 2-bis], su richiesta degli interessati che dimostrino il nesso di causalità diretto tra i danni ivi verificatisi e gli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, comprovato da apposita perizia asseverata" (Cfr. art.1, co.2, dl n. 189 del 2016)..

11 La seconda rata include l'eventuale conguaglio di quanto dovuto per il primo semestre, aspetto che di norma non rileva, in vigenza del blocco degli aumenti di aliquota istituito nel 2016 e nel 2017. Si rammenta, ad ogni modo, che l'art. 9, co. 3 del f.lgs. n. 23 del 2011, prevede che i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta per l'anno in corso in due rate di pari importo, scadenti la prima il 16 giugno e la seconda il 16 dicembre. L'art. 13, co. 13-bis del dl n. 201 del 2011 precisa, poi, che il versamento della prima rata è eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell'anno precedente. Il versamento della seconda rata è eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata.

dell'atto di verifica all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

Ad ogni modo, dalla lettura della norma si evince che l'esenzione non è subordinata alla presentazione "a pena di decadenza" di una dichiarazione del contribuente attestante la distruzione o inagibilità del fabbricato. La dichiarazione dei contribuenti appare alternativa all'ordinanza sindacale di sgombero e pertanto non è dovuta nel caso di fabbricati per i quali l'ordinanza risulti tempestivamente emessa dall'amministrazione. Tuttavia, per un'ordinata tenuta delle banche dati tributarie, si ritiene necessario che le ordinanze sindacali di sgombero siano dettagliate con riferimento ai singoli identificativi catastali di tutte le unità immobiliari e ciò soprattutto in caso di provvedimenti riguardanti interi edifici.

In altri termini, nel caso in cui il fabbricato sia distrutto o inagibile e non sia stata ancora emessa ordinanza sindacale di sgombero, il proprietario dovrà attestarne lo stato, così come previsto dall'art. 48, co. 16, citato, fermo restando che il mancato adempimento nei termini non comporta alcuna decadenza dal beneficio dell'esenzione, potendo essere dimostrato in qualsiasi momento lo stato del fabbricato, anche con perizia di parte.

Con riferimento all'esenzione disposta dalla norma deve essere ancora una volta chiarita la *natura oggettiva* dell'agevolazione che è riservata ai fabbricati non utilizzabili, in quanto distrutti o oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, a prescindere da qualsiasi considerazione in ordine al rischio "interno" o "esterno" che ha determinato l'adozione dell'ordinanza di sgombero.

Tale precisazione appare tanto opportuna se si considera quanto espresso dal Dipartimento delle Finanze con nota prot. n. 25501 del 20 novembre 2012 in occasione del terremoto dell'Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto del 2012. Secondo l'orientamento espresso nella nota, nel caso di fabbricati non distrutti dal sisma, ma oggetto di ordinanze sindacali di sgombero a causa di rischio esterno (tipicamente il caso di edifici adiacenti

pericolanti che rischiano di crollare sull'edificio a rischio), l'esenzione non sarebbe dovuta, ma troverebbe applicazione la sola riduzione del 50% della base imponibile prevista in via ordinaria per i fabbricati inagibili¹²).

L'orientamento in questione non tiene evidentemente conto delle conseguenze effettive dell'inagibilità per i contribuenti, i cui immobili sono a tutti gli effetti non utilizzabili a prescindere dalle motivazioni tecniche dell'ordinanza sindacale di sgombero (rischi interni o esterni). D'altro canto, l'assoluta assenza di riferimenti specifici nella norma primaria - che parla di "inagibilità", senz'altra qualificazione, quale presupposto per l'applicabilità dell'esenzione - permette di confermare senza alcun dubbio l'ampiezza dell'esenzione, da riconoscere anche nei casi di rischio esterno o indiretto a decorrere dal secondo semestre 2016 e fino al termine previsto in via generale dalla norma (31 dicembre 2020 o data anteriore di cessazione del rischio).

Considerazioni in parte analoghe possono formularsi con riferimento agli immobili solo parzialmente inagibili. Nel caso di fabbricati con una piccola percentuale di inagibilità, una soluzione equilibrata e sostanzialmente rispettosa del quadro normativo, sarebbe potuta essere quella di determinare una rendita presunta con riferimento alla parte di fabbricato agibile (ad esempio in proporzione della superficie agibile), dal momento che non pare equo riconoscere l'esenzione per l'intero fabbricato, che continua comunque ad essere utilizzato. Tuttavia, la lettura piana della norma porta a considerare generalizzato il diritto all'esenzione, anche in caso di inagibilità parziale.

A dipanare gli eventuali dubbi in ordine sia al c.d. "rischio esterno" che all'inagibilità parziale concorrono poi in maniera determinante i criteri adottati dal Ministero dell'Economia e dell'Interno, e approvati nella Con-

12 La normativa IMU (art. 13, co. 2, lett. b) riconosce infatti una riduzione del 50% della base imponibile per "i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni".

ferenza Stato-Città del 19 gennaio 2017⁽¹³⁾, per la ripartizione dei ristori posti a compensazione delle esenzioni IMU e Tasi, i quali non tengono conto di alcuna distinzione tra i diversi tipi di inagibilità.

Al riguardo si deve segnalare che il dl 189 ha previsto per la compensazione del gettito IMU e Tasi lo stanziamento di 20,7 milioni di euro per il 2016 e 41,4 milioni di euro dal 2017 al 2020. L'attribuzione di una prima anticipazione per l'anno 2016 pari complessivamente a 12,6 milioni di euro è stata definita con il DM 21 Marzo 2017. Il conguaglio per l'annualità 2016 sarà quantificato, unitamente al contributo per le annualità successive, al momento dell'acquisizione dei dati puntuali sulle inagibilità, il cui termine è ora fissato al 30 giugno 2017.

Tabella 4. Compensazioni tributarie riconosciute per le esenzioni

Compensazioni tributarie	2016	2017	2018	2019	2020
IMU-TASI	20,7 mln	41,4 mln	41,4 mln	41,4 mln	41,4 mln
Tari	16 mln	30 mln	30 mln	30 mln	/

Fonte: elaborazione Ifel

Per quanto riguarda la **Tari**, ma il ragionamento vale anche per altri tributi minori quali ad esempio i canoni idrici, l'assenza di una norma specifica che ne disponesse l'esenzione ha creato, oltre alle evidenti difficoltà per i Comuni di riscuotere le somme necessarie ad assicurare i contratti di servizio, qualche perplessità tra i commentatori. Al riguardo, l'Ifel ha ritenuto sin da subito che la Tari non potesse essere pretesa con riferimento a quei fabbricati dichiarati inagibili o oggetto di ordinanza di sgombero, in quanto il divieto di accesso all'immobile determina di per sé il venire meno del presupposto impositivo connesso all'occupazione o detenzio-

¹³ La metodologia di ripartizione approvata nella Conferenza Stato - città del 19 gennaio 2017 è disponibile al seguente indirizzo internet: http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_019239_Atto%20n.458%20odg%20n.2%20della%20Conferenza%20Stato-citt%C3%A0%20del%2019%20gen%202017.PDF

ne di locali suscettibili di produrre rifiuti. Di qui è emersa la richiesta di disporre anche per la Tari un'adeguata compensazione, che ha poi trovato accoglimento con l'emanazione del dl n.50 del 2017. La modifica ivi introdotta all'art.48, co.16, del dl 189 ha previsto un'apposita compensazione per il gettito Tari quantificata in un massimo di 16 milioni di euro per il 2016 e 30 milioni di euro annui per il triennio 2017-2019⁽¹⁴⁾. La compensazione per la Tari si aggiunge, pertanto, a quelle già previste per l'IMU e la TASI e a quella per il sostegno alle sospensioni di pagamento e verrà erogata attraverso atti del Commissario per la ricostruzione sulla base «dei maggiori costi affrontati o delle minore entrate registrate a titolo di Tari» (anche corrispettivo).

14 Dl n.189/2016, art. 48, co. 16: "I redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici di cui all'articolo 1, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 30 giugno 2017, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi e comunque fino all'anno di imposta 2017. I fabbricati di cui al primo periodo sono, altresì, esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e dal tributo per i servizi indivisibili di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dalla rata scadente il 16 dicembre 2016 e fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi e comunque non oltre il 31 dicembre 2020. Ai fini del presente comma, il contribuente può dichiarare, entro il 30 giugno 2017, la distruzione o l'inagibilità totale o parziale del fabbricato all'autorità comunale, che nei successivi venti giorni trasmette copia dell'atto di verifica all'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente. Con decreto del Ministro dell'interno e del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 30 novembre 2016, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, sono stabiliti, anche nella forma di anticipazione, i criteri e le modalità per il rimborso ai comuni interessati del minor gettito connesso all'esenzione di cui al secondo periodo. Al fine di assicurare ai comuni di cui all'articolo 1, continuità nello smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il Commissario per la ricostruzione è autorizzato a concedere, con propri provvedimenti, a valere sulle risorse della contabilità speciale di cui all'articolo 4, comma 3, un'apposita compensazione fino ad un massimo di 16 milioni di euro con riferimento all'anno 2016, da erogare nel 2017, e di 30 milioni di euro annui per il triennio 2017 - 2019, per sopperire ai maggiori costi affrontati o alle minori entrate registrate a titolo di TARI-tributo di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 o di TARI-corrispettivo di cui allo stesso articolo 1, commi 667 e 668."

BOX 2 Altre Esenzioni

Esenzione imposta di successione e tasse ipotecarie e catastali

L'art. 16 *sexies*, co. 6, del dl 91/2017, emendando l'art.48 del dl n.189 del 2016, ha introdotto il co. 7-bis con il quale è stata disposta l'esenzione dal pagamento dell'imposta di successione, delle imposte ipotecarie e catastali, delle imposte di bollo e di registro degli immobili demoliti o dichiarati inagibili a seguito degli eventi sismici verificatisi nei territori delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria a far data dal 24 agosto 2016.

Le suddette esenzioni, tuttavia, a norma del successivo co. 7-ter sono riconosciute esclusivamente con riguardo alle successioni di persone fisiche che a far data dal 24 agosto 2016 si siano trovate in una delle seguenti condizioni:

- a) erano proprietarie o titolari di diritti reali di godimento relativi ad immobili ubicati nei Comuni di cui agli allegati 1, 2 e 2-bis del dl 189/2016;
 - b) erano proprietarie o titolari di diritti reali di godimento relativi ad immobili ubicati nei Comuni di Teramo, Rieti, Ascoli Piceno, Macerata, Fabriano e Spoleto limitatamente ai singoli soggetti danneggiati che dichiarino l'inagibilità del fabbricato, casa di abitazione, studio professionale o azienda;
 - c) erano proprietarie o titolari di diritti reali di godimento relativi ad immobili ubicati nei Comuni delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche ed Umbria diversi da quelli indicati negli allegati 1, 2 e 2-bis del dl 189/2016, qualora si sia dimostrato il nesso di causalità tra i danni riportati e gli eventi sismici, comprovato da perizia asseverata.
- Tali esenzioni non si applicano qualora al momento dell'apertura della successione l'immobile sia stato già riparato o ricostruito, in tutto o in parte (cfr. co.7-quater).

Esenzione addizionale ecotassa discarica

L'articolo 11-bis, introdotto nel corso dell'esame per la conversione in legge del D.L. n.8/2017, ha previsto per i Comuni, individuati negli allegati 1 e 2 del D.L. 189, la non applicazione **dal 1° gennaio 2017 fino al 31 dicembre 2018 dell'addizionale del 20 per cento al tributo di conferimento dei rifiuti in discarica** (cd. Ecotassa) prevista dall'articolo 205, comma 3 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Codice dell'Ambiente).

Zona franca urbana

L'art. 46 del DL 50/2017 istituisce la Zona Franca Urbana Sisma Centro Italia che tra le diverse esenzioni (IRES/IRPEF/IRAP) prevede anche l'esenzione dall'IMU per gli immobili siti nella zona franca posseduti e utilizzati per l'esercizio dell'attività economica da:

- a) imprese già operative che hanno la sede principale o l'unità locale all'interno dei Comuni di cui agli allegati 1, 2 e 2bis e che abbiano subito a causa degli eventi sismici la riduzione del fatturato almeno pari al 25% della media relativa ai tre periodi di imposta precedenti a quello in cui si è verificato l'evento;
- b) per le imprese che avviano la propria attività all'interno della Zona Franca entro il 31 dicembre 2017.

Le esenzioni sono concesse per il periodo di imposta 2017 e 2018. Per quanto riguarda l'IMU la relazione tecnica di accompagnamento al D.L. n.50/2017 quantifica un onere di circa 8 milioni di euro su base annua (per il biennio 2017-2018).

Si segnala, infine, che per quanto concerne l'addizionale IRPEF, i canoni idrici ed altri tributi minori la normativa sin qui richiamata non prevede specifiche compensazioni, tuttavia, si ritiene che tali risorse possano essere reperite attraverso il riparto di residui già stanziati ai sensi del mede-

simo art.48, e non distribuiti, ovvero, attingendo dalle somme stanziare (32 milioni di euro) ad opera del dl n.244 del 2016 c.d. "Milleproroghe" e destinate a copertura delle "maggiori spese e minori entrate"⁽¹⁵⁾.

BOX 3 Altre risorse per i Comuni terremotati (decreto Milleproroghe)

Ai Comuni di cui agli allegati 1 e 2 del D.L. n.189 del 2016 il decreto Milleproroghe (dl n.244 del 2016) destina:

- a) art.14, co.8: 32 milioni euro per l'anno 2017 a copertura delle «maggiori spese e delle minori» entrate connesse alle «esigenze connesse alla ricostruzione»
- b) art.14, co. 12-ter: restituzione «a scalare» del taglio di 1.200 mln di euro a valere sul FSC 2015 stabilito dalla Legge di Stabilità 2015 (L. n.190 del 2014), determinata secondo gli importi di seguito riportati per ciascuno degli anni dal 2017 al 2020 (tabella 5)

Tabella 5. Restituzione a scalare del taglio di 1,2 mld di euro a valere sull'FSC 2015

Contributo art.14, co. 12-ter:	2017	2018	2019	2020
Importo complessivo	11 mln	8,3 mln	5,5 mln	2,7 mln

L'estensione di tali ristori ai Comuni dell'allegato 2-bis non è formalmente definita, ma dovrebbe essere assicurata con successivi provvedimenti.

15 DI n.244/2016, art. 14, co. 8: "In relazione alle esigenze connesse alla ricostruzione a seguito degli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, per l'anno 2017 è assegnato in favore dei Comuni di cui agli allegati 1 e 2 del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito con modificazioni in legge 15 dicembre 2016, n. 229, un contributo straordinario a copertura delle maggiori spese e delle minori entrate per complessivi 32 milioni di euro. Le risorse sono ripartite tra i Comuni interessati con provvedimenti di cui all'articolo 2, comma 2 del medesimo decreto-legge n. 189 del 2016. Al relativo onere, pari a 32 milioni di euro per l'anno 2017, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307."

2. Disposizioni in materia di bilancio

Per il 2016, gli enti colpiti dal sisma erano esclusi dai vincoli di finanza pubblica. Dal 2017 sono invece nuovamente assoggettati al conseguimento di un saldo finale di competenza non negativo, così come disciplinato dalla legge di bilancio 2017. L'estensione dell'arco temporale di esclusione dai vincoli di finanza pubblica risulta preclusa dalla legge sul pareggio di bilancio "costituzionale" (la n. 243 del 2012) che non consente alcun tipo di esclusione. Al fine di mitigare tale assoggettamento alla luce della grave situazione emergenziale e degli interventi che tali enti devono intraprendere, con il decreto-legge Milleproroghe si è tentato di dare una prima soluzione nel senso di una minore incidenza degli effetti del rispetto del saldo finale di competenza. A tali enti (e a quelli colpiti dal sisma del 2012) è stata data, pertanto, priorità massima nell'assegnazione degli spazi finanziari nell'ambito dei 400 milioni di euro annui del patto nazionale verticale. In particolare, tali enti possono chiedere spazi per interventi finalizzati a fronteggiare gli eccezionali eventi sismici e la ricostruzione, finanziati con avanzo di amministrazione o da operazioni di indebitamento, per i quali si dispone dei progetti esecutivi redatti e validati in conformità alla vigente normativa, completi del cronoprogramma della spesa. Tale previsione pone, tuttavia, due limitazioni:

1. si deve trattare di investimenti "connessi" alla ricostruzione. Tale formulazione ha causato diversi problemi interpretativi, ritenendosi che per "investimenti connessi alla ricostruzione" dovessero intendersi soltanto investimenti finalizzati al recupero e ripristino di edifici distrutti o danneggiati a seguito del sisma;
2. gli enti devono disporre, già a febbraio 2017, quindi a pochi mesi dagli eventi sismici, della progettazione esecutiva, requisito di difficile realizzazione, anche a causa delle più complesse procedure previste dal nuovo Codice degli appalti.

Tali limitazioni sono state superate con due provvedimenti normativi successivi. Dapprima, l'articolo 43-bis del decreto-legge n. 50 del 2017 introduce una deroga agli obblighi di finanza pubblica per gli enti colpiti dal

sisma, ricompresi negli allegati 1, 2 e 2-bis del decreto-legge n. 189 del 2016. Per il triennio 2017-2019, la norma stabilisce che l'avanzo di amministrazione o il ricorso al debito utilizzati per gli investimenti "connessi alla ricostruzione" costituiscono, di fatto, entrata rilevante ai fini del rispetto del saldo finale di competenza, purché tali investimenti siano documentati in sede di certificazione del saldo stesso (commi 1 e 2). Pertanto, già in base a questa norma le spese di investimento connesse alla ricostruzione, essendo titolo 2 della spesa e quindi rilevanti ai fini del saldo, possono trovare copertura con l'avanzo di amministrazione o il debito. La situazione esistente prima dell'approvazione della norma prevedeva che l'avanzo di amministrazione o il ricorso al debito (per le finalità della ricostruzione) non costituivano entrate rilevanti. Solo le spese per gli investimenti impegnati per la ricostruzione finanziate dagli spazi aggiuntivi ottenuti nell'ambito del patto nazionale verticale 2017 non incidono negativamente sul vincolo di finanza pubblica.

Ne deriva che gli enti che non hanno richiesto spazi finanziati nell'ambito del patto nazionale verticale entro il 20 febbraio scorso possono, a seguito di variazione di bilancio, realizzare gli investimenti necessari. Se in occasione della certificazione del saldo 2017 (da effettuarsi entro il 31 marzo 2018) tali enti dimostreranno di averli finanziati con avanzo di amministrazione degli anni precedenti o con debito, non si avrà alcun impatto negativo sull'equilibrio del saldo finale di competenza.

La norma evidenzia l'attenzione del legislatore alle esigenze degli enti colpiti dal sisma, in quanto elimina la necessità di disporre del progetto esecutivo per la realizzazione di interventi, nonché la limitazione temporale in essa contenuta: se infatti gli spazi devono essere chiesti entro il 20 febbraio, per il 2017 ed entro il 20 gennaio per il biennio 2018-2019, l'utilizzo "libero" dell'avanzo di amministrazione e del debito per interventi di ricostruzione può essere deliberato durante l'intero anno solare.

La previsione normativa del decreto-legge 50 non superava, però, il vincolo della tipologia di investimenti ammessi a beneficiare di "spazi finan-

ziari illimitati”, in quanto non chiariva il senso degli investimenti “connessi alla ricostruzione” previsti dalla legge di bilancio. Ciò rischiava di limitare fortemente la portata della norma, in quanto circoscritta agli interventi di ricostruzione o ripristino di edifici danneggiati dal sisma, un’attività che inoltre spesso non passa per il bilancio comunale, ma viene sostenuta attraverso i fondi commissariali e le relative contabilità speciali. L’art. 16-septies del decreto-legge 91/2017 “Mezzogiorno” abbatte tale limite: l’utilizzo “illimitato” dell’avanzo di amministrazione viene assicurato attraverso l’estensione dell’oggetto *“al miglioramento della dotazione infrastrutturale nonché al recupero degli immobili e delle strutture destinati a servizi per la popolazione”*. Ciò significa che l’avanzo di amministrazione o il ricorso al debito possono essere usati, non solo per il recupero di edifici crollati a seguito del sisma, ma anche per la realizzazione o il riadattamento di strutture non presenti nel territorio comunale prima del sisma, al fine di favorire la rivitalizzazione del tessuto economico, produttivo e sociale dell’area, anche attraverso la realizzazione di investimenti funzionali al ripristino delle condizioni di vivibilità della comunità locale, così da arginare il fenomeno dello spopolamento, fisico e produttivo, delle aree colpite dagli eventi sismici.

Con questa nuova formulazione l’utilizzo delle risorse disponibili per investimenti produce in modo generalizzato e senza condizioni un aumento della capacità di spesa degli enti coinvolti dagli eventi sismici e meteorologici, che potranno godere, già dal 2017, di un ampliamento “a piè di lista” degli spazi finanziari (per investimenti) di cui al patto verticale nazionale.

Se per la definizione di regole certe relativamente ai vincoli di bilancio sono stati necessari 4 diversi interventi normativi, per altri temi le questioni sono ancora aperte o non definitivamente trattate. È il caso dei mutui o della sospensione di 12 mesi degli adempimenti contabili.

Con riferimento ai mutui, il decreto-legge 189 prevede la sospensione, per il 2016 e 2017, del pagamento delle rate dei mutui concessi da Cassa Depositi e Prestiti e trasferiti al MEF con decreto legge n. 269 del 2003

(i mutui antecedenti al 2004). Il pagamento di tali rate è differito - senza oneri né interessi - all'anno immediatamente successivo alla data di scadenza del periodo di ammortamento. La stessa modalità è stata estesa con autonomo provvedimento di Cassa Depositi e Prestiti a tutti i mutui contratti dagli enti, ampliando pertanto il perimetro a tutti i mutui assunti con Cassa Depositi e Prestiti dagli enti colpiti dal sisma. In più occasioni Anci ed Ifel hanno chiesto di estendere anche al biennio 2018-2019 la sospensione del pagamento delle rate dei mutui, nonché di allargare la previsione normativa anche ai mutui contratti dagli enti con l'Istituto per il credito sportivo e gli altri istituti di credito privati, previo accordo con l'ABI.

Il dl 189 ha previsto anche la sospensione di 12 mesi di tutti i termini, anche scaduti, a carico dei Comuni, relativi ad adempimenti finanziari, contabili e certificativi disposti dal Testo unico e da altre specifiche disposizioni. Il termine di 12 mesi, considerando le successive integrazioni, decorre:

- dalla data di entrata in vigore del dl 189, per i Comuni di cui all'allegato 1, in scadenza al 19 ottobre 2017;
- dalla data di entrata in vigore del decreto legge 11 novembre 2016, n. 205, per i Comuni di cui all'allegato 2, in scadenza all'11 novembre 2017;
- dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge 9 febbraio 2017, n. 8, per i Comuni di cui all'allegato 2-bis, in scadenza all'11 aprile 2018.

Alla data di scadenza del periodo di sospensione, che può essere prorogato per via amministrativa, con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dell'interno, gli enti dovranno aver adempiuto ai vari obblighi nel frattempo scaduti: il bilancio di previsione 2017-2019, il rendiconto 2016, il bilancio consolidato 2016, la verifica degli equilibri 2017, il DUP 2018-2020, il monitoraggio al 1° semestre 2017 del saldo finale di competenza, la certificazione rendiconto 2016. Occorrerà a tal proposito prevedere un ulteriore periodo di sospensione o comunque un periodo di "rientro progressivo", così da non rischiare di bloccare l'attività di questi enti nel riallinearsi agli adempimenti.

Fin dall'approvazione del dl 189 si è, tuttavia, messo in evidenza come la mancata approvazione del bilancio di previsione 2017-2019, seppur possibile e non sanzionata, avrebbe significato per l'ente trovarsi in esercizio provvisorio (art. 163 TUEL), con i conseguenti limiti previsti dalla normativa vigente per tale modalità di gestione finanziaria. Nel corso dell'esercizio provvisorio, agli enti non è consentito il ricorso all'indebitamento. Possono impegnare solo spese correnti e le eventuali spese correlate riguardanti le partite di giro, lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza. In particolare, è consentito procedere a variazioni per i lavori di somma urgenza e gli altri interventi di somma urgenza previsti dall'art. 163 del TUEL, anche prescindendo dai termini per la regolarizzazione delle procedure previste dal nuovo Codice degli appalti, fermo restando che, al termine del periodo di sospensione degli adempimenti contabili ed amministrativi previsto dalla norma, l'ente deve avere regolarizzato la procedura di acquisizione per lavori ed interventi di somma urgenza.

Una criticità emersa in materia di esercizio provvisorio riguardava l'esigenza di consentire agli enti colpiti dal sisma di impegnare spese ulteriori rispetto a quelle relative ai soli interventi di somma urgenza. Una proposta normativa presentata e non recepita dai diversi decreti via via succedutisi puntava a consentire anche gli impegni per gli interventi previsti nelle ordinanze della Protezione civile ed in quelle emesse dal Commissario straordinario previa intesa con i Presidenti delle Regioni interessate nell'ambito della cabina di coordinamento, finalizzati, ad esempio, alla rimozione del rischio, all'attività di soccorso, all'assistenza alle popolazioni, alla messa in sicurezza delle aree colpite, alla rimozione delle situazioni di pericolo a persone o cose.

Altre tematiche di natura finanziaria

8

1. Rimborso spese Uffici giudiziari. Lo stato dell'arte alla luce dell'Ordinanza del TAR Lazio

Premessa

La vicenda dei rimborsi delle spese sostenute per il funzionamento degli uffici giudiziari da oltre 800 Comuni deve ancora trovare una definitiva sistemazione. È ben noto che l'ammontare dei rimborsi erogati si è fortemente ridotto dal 2011 in poi, determinando un'ulteriore aggravio finanziario su enti già sottoposti ai tagli generalizzati applicati tra il 2011 e il 2015. A seguito della continua riproposizione del tema da parte dell'Anci e dei Comuni più direttamente interessati, la questione è stata poi affrontata attraverso due strumenti: il superamento del sistema di spesa a carico dei Comuni stabilito nel lontano 1941, a decorrere dal settembre 2015; il ristoro parziale delle spese residue riconosciute e non rimborsate per gli anni 2011-2014 (con esclusione quindi di quanto sostenuto nel 2015) con la legge di bilancio per il 2017, che ha stanziato 300 mln. di euro la cui erogazione avverrebbe nell'arco di ben trent'anni.

Pertanto, sotto il profilo strutturale, viene abbandonato il sistema "ante-costituzionale" di cui alla legge 24 aprile 1941, n. 392, che obbligava i Comuni ad occuparsi del funzionamento degli uffici giudiziari siti nei rispettivi territori, sopportandone direttamente gli oneri, a fronte di rim-

borsi comunque parziali e posticipati, resi a titolo di “contributo” e quindi - nell’interpretazione governativa - non necessariamente corrispondenti agli oneri effettivamente sostenuti. La legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190, commi da 526 a 530), ha radicalmente modificato questa disciplina, attribuendo dal 1° settembre 2015 gli oneri in questione al Ministero della Giustizia ed attivando un sistema transitorio su base convenzionale al fine di assicurare la continuità dei servizi essenziali (manutenzioni, pulizia, guardiania ecc.).

Il passaggio di competenze ha riguardato i Comuni sede di Tribunali e le Corti d’Appello e di giurisdizioni minori, con l’eccezione dei Comuni sede di Giudici di Pace che hanno esercitato la facoltà di richiedere il mantenimento della sede, con l’obbligo però di sostenerne le relative spese⁽¹⁾, secondo quanto stabilito dal d.lgs. 7 settembre 2012, n. 156.

Le tipologie di spese che i Comuni erano obbligati ad anticipare (art. 2 della Legge 392/1941) riguardavano gli affitti, le riparazioni, la manutenzione, l’illuminazione, il riscaldamento, la custodia dei locali, le provviste di acqua, il servizio telefonico, la fornitura e le riparazioni dei mobili e degli impianti, le spese per i registri e gli oggetti di cancelleria nel caso di sedi distaccate di Pretura, le spese per la pulizia dei locali.

1.1 La procedura di rimborso

Le modalità di rimborso da parte del Ministero della Giustizia delle spese anticipate dai Comuni erano disciplinate dalle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 187 del 1998, successivamente modificato dal D.P.R. n. 61 del 2014.

1 Art. 3, co.2, del d.lgs. 7 settembre 2012, n. 156: “[...] gli enti locali interessati, anche consorziati tra loro, possono richiedere il mantenimento degli uffici del giudice di pace, con competenza sui rispettivi territori, di cui è proposta la soppressione, anche tramite eventuale accorpamento, facendosi integralmente carico delle spese di funzionamento e di erogazione del servizio giustizia nelle relative sedi, ivi incluso il fabbisogno di personale amministrativo che sarà messo a disposizione dagli enti medesimi”

Il meccanismo prevedeva che tali somme venissero corrisposte a titolo di “contributo” in due rate, la prima delle quali a titolo di acconto, in misura pari al 70% dell’ultimo contributo globalmente erogato, e nei limiti, comunque, del 70% dello stanziamento assegnato nello stato di previsione del Ministero della Giustizia (cap. 1551); la seconda, entro il 30 settembre dell’anno successivo, a titolo di conguaglio, previo parere delle commissioni di manutenzione, sulla base delle spese sostenute risultanti dal rendiconto dell’ente locale. Il contributo complessivo massimo erogabile dal Ministero della Giustizia era in ogni caso previsto *“nei limiti dello stanziamento sul pertinente capitolo di spesa dello stato di previsione del Ministero della giustizia per il successivo esercizio finanziario”*.

Il D.P.R. n. 61 del 2014 e, successivamente, il comma 529 della Legge di stabilità 2015, prevedevano altresì l’introduzione del criterio del costo standard ai fini della determinazione del costo massimo di ciascun ufficio giudiziario rimborsabile dal Ministero della Giustizia. Tale dispositivo non ha poi trovato applicazione alle spese amministrate dai Comuni in seguito alle novità intervenute con la legge di stabilità 2015.

Riepiloghiamo di seguito gli elementi essenziali del problema per poi evidenziare l’incongruità dell’imposizione di termini perentori per l’accesso al contributo a copertura degli arretrati 2011-14 disposto con la legge di bilancio 2017, ora sancita dall’importante Ordinanza del TAR Lazio n. 7687 pubblicata il 15 settembre 2017.

1.2 Le mancate assegnazioni da parte del Ministero della Giustizia

Dall’analisi dei Certificati di conto consuntivo 2011-2015 risulta che la spesa annualmente sostenuta dai Comuni è stata di circa 300 milioni di euro, mentre è di poco inferiore l’importo annualmente “riconosciuto” dal Ministero della Giustizia, al netto dei rilievi e dei fitti passivi figurativi. Fino al 2010 lo Stato ha rimborsato una quota almeno pari all’80% delle spese anticipate dai Comuni. A partire dal 2011 si è assistito però ad una drastica riduzione sia degli stanziamenti di competenza che dei pagamenti.

I crediti complessivamente vantati dai Comuni ammontano a circa 700/750 milioni di euro (di cui 650 mln. riconosciuti per il periodo 2011-14), a seguito della:

- marcata riduzione dei rimborsi erogati per l'esercizio 2011 (175,5 milioni di euro);
- modeste assegnazioni in acconto per le annualità 2012-14 (erogazioni 2012 pari a 75,8 milioni di euro, 2013 pari a 107,2 milioni e 2014 pari a 122,8);
- mancata assegnazione dei saldi per le annualità 2012-14;
- mancato ristoro del complesso delle spese sostenute nel 2015.

Va poi considerato un aspetto che contribuisce a rendere ancor più critica la condizione per gli enti - generalmente capoluoghi - che dal 2012 hanno sostenuto anche le spese di funzionamento per gli uffici giudiziari accorpati a quelli già operanti nei rispettivi territori, a seguito della riforma con la quale è stata ridefinita l'intera geografia degli uffici giudiziari.

1.3 La soluzione adottata dal Governo

La soluzione adottata dal Governo ed inserita nel riparto dei cosiddetti "Fondoni" della legge di bilancio 2017 (commi 433 e 438, oggetto del DPCM attuativo del 10 marzo 2017, GU 29 maggio) ha determinato criticità sia sul piano quantitativo sia sul piano del metodo.

Le risorse complessivamente stanziare sono pari a 300 milioni di euro, con erogazione rateizzata in 30 anni (2017-2046). Tale assegnazione porta l'importo complessivamente spettante a ciascun Comune sede di ufficio giudiziario a circa il 67% dei costi totali sostenuti e riconosciuti dal Ministero per gli anni tra il 2011 e il 2014. Non è previsto alcun ristoro per le spese sostenute fino al 31 agosto 2015.

Il contributo è erogato a titolo di definitivo concorso dello Stato alle spese sostenute dai Comuni fino al 31 agosto 2015 e a condizione che l'ente beneficiario rinunci a qualsiasi azione giurisdizionale, anche in corso. A

tal fine i Comuni interessati dovrebbero depositare presso il Ministero della Giustizia una dichiarazione di rinuncia a qualsiasi ulteriore pretesa, unitamente al provvedimento di estinzione del giudizio o della procedura esecutiva eventualmente in corso, ovvero dichiarazione di inesistenza di giudizi o procedure esecutive pendenti (art.3, co. 4, del DPCM 10 marzo 2017, che tuttavia non indica alcun termine per tale adempimento).

In sede di Conferenza Unificata, l'Anci, nel dare il proprio assenso al ri-parto dei cd. "Fondoni" in considerazione delle complesse e diverse questioni coinvolte (dal finanziamento delle Province e delle Città metropolitane, al riconoscimento degli arretrati per i calcoli errati nel passaggio ICI-IMU), ha evidenziato che *"la soluzione proposta dal Governo sul ristoro delle spese giudiziarie risulta di debole efficacia anche a fronte dei procedimenti in corso presso la giustizia amministrativa: la previsione di un ristoro complessivamente pari a soli 300 mln. di euro, a fronte di spese non coperte per circa 700 milioni, associata ad una rateizzazione addirittura per 30 anni produce benefici minimi sui bilanci dei Comuni coinvolti."*

L'Anci ha inoltre richiesto (già in provvedimenti normativi precedenti) una norma per assicurare un equilibrato rientro nella gestione dei residui iscritti in bilancio da parte dei Comuni a fronte della mancata erogazione dei ristori per spese relative agli uffici giudiziari. Purtroppo la "manovrina" di primavera (dl n. 50 del 2017) non ha portato con sé alcuna soluzione ai problemi rappresentati in Conferenza.

1.4 La regolazione in bilancio e il rischio di disavanzo

Oltre all'insufficiente dotazione di risorse, rimane ancora aperta la questione relativa alla regolazione in bilancio.

In base alle nuove norme dell'armonizzazione contabile e al principio della competenza finanziaria potenziata, in assenza di norme specifiche gli enti si vedranno costretti a cancellare importanti quote di residui attivi ancora presenti in bilancio ed a reimputare le somme che saranno erogate secondo l'esigibilità derivante dalla rateizzazione trentennale. Ciò avrà

forti ripercussioni sugli equilibri finanziari degli enti ed è alto il rischio che in sede di rendiconto 2017 si possano riscontrare disavanzi di amministrazione dovuti alla gestione dei residui, che sarà possibile ripianare in soli tre anni secondo quanto disposto dall'art. 188 del TUEL.

L'Anci ha da tempo proposto in occasione di tutti i principali provvedimenti che si sono succeduti nel 2015-2017 una norma⁽²⁾ per evitare di abbattere gli eventuali residui in un colpo solo, che verrà riproposta nella prossima legge di bilancio 2018.

1.5 L'ordinanza del TAR Lazio n. 7687 del 15 settembre 2017

L'art. 3, co. 4, del DPCM condiziona l'erogazione delle somme alla rinuncia, da parte dei Comuni, ad azioni, anche in corso, per la condanna al pagamento del contributo a carico dello Stato. Secondo la norma citata, gli enti sono chiamati pertanto a depositare presso il Ministero della Giustizia una dichiarazione di rinuncia a qualsiasi ulteriore pretesa per il medesimo titolo, unitamente al provvedimento di estinzione del giudizio o della procedura esecutiva, ovvero una dichiarazione di inesistenza di giudizi o procedure esecutive pendenti.

Il Ministero della Giustizia ha diramato una circolare indirizzata agli enti interessati (la nota reca la data del 10 agosto 2017, prot. 151185.U), con la quale invitava a presentare la suddetta documentazione *entro e non oltre il 30 settembre 2017*.

Era apparso immediatamente evidente come il termine del 30 settembre 2017 non potesse essere considerato ultimativo e "perentorio", in quanto né la norma primaria né il DPCM attuativo prevedono precisi tempi di scadenza e, pertanto, l'eventuale adesione dell'ente avrebbe potuto ben

2 "Gli enti che in sede di riaccertamento dei residui hanno mantenuto a residuo attivo le somme oggetto di ristoro ai sensi del....., incassano la quota in conto residuo. L'eventuale maggior residuo attivo viene rideterminato solo alla corresponsione del contributo. Gli altri enti registrano i trasferimenti secondo quanto previsto dai principi contabili, in relazione all'esigibilità dell'entrata."

avvenire, ad esempio, successivamente alla conclusione di giudizi eventualmente in corso.

Secondo la tempistica prevista dalla circolare ministeriale, gli enti si sarebbero visti obbligati, nell'arco di pochi giorni, con l'approssimarsi di una scadenza la cui legittimità e natura apparivano quantomeno dubbie, nonché alla luce di un quadro contabile non ancora definito, ad:

- effettuare una puntuale analisi circa la propria situazione creditizia (ammontare dei residui e degli accantonamenti effettuati negli anni passati);
- quantificare l'entità di possibili disavanzi da ripianare nei successivi tre anni;
- effettuare valutazioni di proficuità economico-finanziaria circa l'opportunità di dare o meno corso ad iniziative in sede giurisdizionale. Senza voler evocare profili di "danno erariale", va tuttavia sottolineato che diversi enti dovranno valutare l'alternativa tra la certezza dell'erogazione rateizzata dei ristori statali come oggi quantificati e la richiesta di importi ben superiori per via giurisdizionale, in qualche caso a fronte di pronunciamenti preliminari positivi da parte della Giustizia amministrativa.

In questo contesto si pone l'*Ordinanza n. 7687 del TAR Lazio*, pubblicata il 15 settembre scorso, che si esprime preliminarmente su un ricorso presentato dal Comune di Ascoli Piceno riguardante il merito della questione (adeguatezza dei rimborsi riconosciuti e congruità della rateizzazione trentennale), ma anche la legittimità dell'indicazione di termini temporali perentori per l'accesso al dispositivo attivato con il DPCM 10 marzo 2017 e quindi della più recente circolare del Ministero della Giustizia. Deve essere anche sottolineato che altre ordinanze di sospensione di contenuto identico sono state emesse a seguito di ricorsi dei Comuni di Torino, Bologna, Fermo, Macerata, Camerino, San Benedetto del Tronto, Urbino.

Con riferimento all'ordinanza del TAR Lazio, l'istante richiedeva preliminarmente la sospensione dell'esecuzione del DPCM 10 marzo 2017 e della comunicazione del Ministero della Giustizia. Nel fissare la trattazione del

merito del ricorso al luglio 2018, *il TAR Lazio ha ritenuto di accogliere l'istanza di sospensione cautelare del provvedimento DPCM in questione e di conseguenza della comunicazione ministeriale, "limitatamente alla previsione, contenuta nell'art. 3, comma 4 del DPCM gravato - laddove subordina il riconoscimento e la corresponsione delle somme stabilite alla rinuncia al contenzioso pendente - nonché alla nota del Ministero della giustizia impugnata con il ricorso per motivi aggiunti [...] Considerato, infatti, che la disposizione appare lesiva del diritto di difesa."*

Il pronunciamento preliminare del TAR Lazio appare denso di indicazioni di merito e di valenza generale, con riferimento al punto che oggi appare più pressante e incisivo nel procedimento di erogazione delle risorse stabilite con il riparto dei cd. "Fondoni". Viene in sostanza confermato che non è legittimo il percorso delineato dal DPCM che condiziona l'erogazione dei fondi a parziale ristoro delle spese per uffici giudiziari all'abbandono di qualsiasi pretesa di maggior ristoro perseguibile per via giurisdizionale, in considerazione di un principio di carattere generale - il rispetto del diritto di difesa - e non sulla base di considerazioni specifiche circa la procedura seguita. La stessa comunicazione del Ministero della Giustizia viene espressamente delegittimata, venendo meno così qualsiasi termine perentorio che impedisca la successiva acquisizione delle somme riconosciute.

In conclusione, anche alla luce dell'ordinanza esaminata, i Comuni hanno potuto valutare con maggior grado di libertà il proprio comportamento in relazione agli oneri sostenuti ma non riconosciuti dal dispositivo di cui al DPCM 10 marzo 2017. Ciascun Comune coinvolto nella vicenda degli uffici giudiziari e destinatario del finanziamento in questione ha pertanto potuto considerare le più diverse opzioni: dal rimandare la decisione ad un momento successivo alla scadenza del 30 settembre indicata dal Ministero della Giustizia, *all'accedere al finanziamento rateizzato senza sottoscrivere alcuna rinuncia al contenzioso* (in atto o ipotizzato).

Appare quanto mai auspicabile che in esecuzione dell'importante pronunciamento del TAR Lazio, il Governo dia seguito senza condizioni ai

finanziamenti fin qui determinati e si affrontino in modo risolutivo i punti critici sopra delineati: l'integrazione delle somme disponibili, l'esplicita considerazione delle spese sostenute nel 2015, l'accorciamento del periodo di rateizzazione, la definizione di norme specifiche per l'ordinata gestione dei residui registrati nei bilanci.

2. Il Progetto SIOPE+

Sintesi e conclusioni

Il sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici, SIOPE, è un sistema di rilevazione telematica che acquisisce, dai tesoriери (o cassieri) delle pubbliche amministrazioni, le informazioni su pagamenti e incassi sulla base di una codifica uniforme.

E' in corso un intervento di sviluppo, denominato SIOPE+, che ha l'obiettivo di migliorare il monitoraggio dei tempi di pagamento dei debiti commerciali delle amministrazioni pubbliche attraverso l'integrazione delle informazioni rilevate da SIOPE con quelle delle fatture passive registrate dalla piattaforma elettronica dei crediti commerciali (PCC).

La legge di bilancio 2017 (legge n. 232 del 2016, co. 533) prevede che, dalla data di avvio a regime, i Comuni non potranno più utilizzare il formato cartaceo, ma dovranno adottare l'ordinativo informatico di incasso e pagamento (OPI) e scambieranno gli ordinativi con i tesoriери passando per un nodo di smistamento denominato, per l'appunto, SIOPE+.

Il *quadro normativo* e, segnatamente, la relazione fra SIOPE+ e l'infrazione avviata a suo tempo dall'Europa per i ritardi sui pagamenti dei debiti commerciali, sono trattati nel paragrafo 2.1, mentre il paragrafo 2.2 descrive la filosofia e le principali caratteristiche del *colloquio degli enti con SIOPE+*, indirizzando il tecnico comunale alla lettura delle risorse informative ufficiali, in particolare dei documenti di regole di colloquio ente-

tesoriere e di standard OPI. Si dà conto, infine, del servizio gratuito che la Ragioneria Generale dello Stato fornirà agli enti interessati per favorire l'attuazione del progetto.

Come il lettore potrà facilmente appurare, diverse disposizioni avranno sicuro impatto sul versante organizzativo e tecnologico degli enti ed è importante che la sperimentazione verifichi, oltre alla rispondenza del sistema alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, anche gli effetti per il sistema dei pagamenti pubblici derivanti dall'applicazione della disciplina SIOPE+, in particolare per i Comuni di minore dimensione.

La data di avvio a regime di SIOPE+ è fissata "tenendo conto dei risultati della sperimentazione" che è stata avviata il 1° luglio 2017 ed è tuttora in corso.

Le evidenze emerse nei primi mesi sono descritte nel paragrafo 2.3 e suggeriscono che la sperimentazione:

- sia orientata all'obiettivo di abbattere i rischi di aumento di costi per il sistema dei Comuni, soprattutto per gli enti di minore dimensione;
- individui le azioni di accompagnamento e di rafforzamento delle capacità operative necessarie per l'adozione di questa importante innovazione, terreno sul quale tutti i soggetti istituzionali coinvolti devono ritenersi impegnati.

Appare, infine, opportuno che il progetto SIOPE+, che attribuisce un ruolo specifico e centrale alle tesorerie e ai dispositivi di comunicazione tra l'ente ed il proprio tesoriere, rappresenti l'occasione per riaccendere i riflettori sulla crisi del servizio di tesoreria, che sta producendo molti casi di *vacatio* del servizio, nonché l'aumento dei costi a carico dei Comuni.

2.1 Il quadro normativo

Il SIOPE+ è istituito dall'articolo 1, comma 533, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, al fine di favorire il monitoraggio del ciclo completo delle

entrate e delle spese delle amministrazioni pubbliche. La procedura di infrazione avviata nel 2014 dalla Commissione europea contro l'Italia, per la non corretta applicazione della Direttiva UE sul ritardo dei pagamenti dei debiti commerciali delle PA aveva, infatti, determinato la necessità di potenziare il monitoraggio dei pagamenti delle PA, per conoscere i tempi di pagamento delle fatture.

Una prima risposta era stata data attraverso la realizzazione della piattaforma dei crediti commerciali (PCC), che consente ai creditori della PA di chiedere la certificazione dei crediti relativi a somme dovute per somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali e di tracciare le eventuali successive operazioni di anticipazione, compensazione, cessione e pagamento, a valere sui crediti certificati. Il monitoraggio dei pagamenti delle fatture tramite la PCC è realizzato grazie alla previsione dell'articolo 27, comma 5, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66: *«le amministrazioni pubbliche, contestualmente all'ordinazione di pagamento, immettono obbligatoriamente sulla piattaforma elettronica i dati riferiti alla stessa»*.

Il sistema SIOPE+ si pone l'obiettivo di consentire il monitoraggio automatico dei pagamenti delle fatture e di superare, in questo modo, i principali limiti della rilevazione PCC, prevalentemente manuale e caratterizzata da forti oneri di immissione dati in capo agli enti.

Allo scopo il comma 533 della legge di bilancio 2017 ha modificato la disciplina sul controllo e monitoraggio dei conti pubblici introducendo il comma 8-bis nell'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, per prevedere che *«le amministrazioni pubbliche ordinano gli incassi e i pagamenti al proprio tesoriere o cassiere esclusivamente attraverso ordinativi informativi emessi secondo lo standard Ordinativo Informatico emanato dall'Agenzia per l'Italia Digitale, per il tramite dell'infrastruttura della banca dati SIOPE gestita dalla Banca d'Italia nell'ambito del servizio di tesoreria statale»*.

Per quanto detto, l'adozione di SIOPE+ richiede alle pubbliche amministrazioni di utilizzare:

- l'ordinativo informatico, comprensivo di una sezione che riporti le informazioni riguardanti le fatture oggetto del pagamento;
- l'infrastruttura SIOPE+, come nodo di smistamento degli ordinativi informatici, gestita dalla Banca d'Italia.

Quanto ai tempi e alle modalità attuative, il comma 8-ter dello stesso articolo prevede che essi siano stabiliti *«con decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentite la Conferenza unificata e l'AGID»*.

La decretazione attuativa ha, in un primo momento, disciplinato la prima applicazione del progetto SIOPE+, attraverso il decreto MEF del 14 giugno 2017 (GU n.149 del 28 giugno 2017), riguardante:

- la sperimentazione delle procedure per 7 enti: Regione Lombardia, Provincia di Taranto, Comuni di Canda (RO), Grottaferrata (RM), Mantova, Venezia e Villasanta (MB), dal 1° luglio 2017;
- l'avvio a regime dal 1° gennaio 2018 per Regioni, Province, Città metropolitane e Comuni.

Successivamente, il decreto MEF del 25 settembre 2017, oltre ad avviare SIOPE+ a regime per la sanità e ad estendere la sperimentazione alla regione Piemonte e alle province di Cremona, Lecco, Salerno e Sassari:

- ha esteso la sperimentazione alla Città metropolitana di Firenze e ad altri 17 Comuni (Barbariga, Belluno, Casaleto Spartano, Casal Velino, Calenzano, Gallarate, Gattinara, Greve in Chianti, Lecce, Marino, Mugnano di Napoli, Novellara, Oppido Mamertina, Oulx, Siena, Sondrio e Trana) che, a partire dal 1° ottobre 2017, affiancheranno i 5 Comuni sperimentatori di prima fase;
- ha spostato la data di avvio a regime di SIOPE+, per il comparto comunale, dal 1° gennaio 2018 ripianificandola a seconda della fascia demografica e, in particolare: al 1° aprile 2018 per i Comuni sopra i 60.000 abitanti, al 1° ottobre 2018 per i Comuni da 10.001 a 60.000 abitanti e al 1° ottobre 2018 per i Comuni fino a 10.000 abitanti.

2.2 Il colloquio degli enti con SIOPE+

Come previsto dal citato comma 8-bis, articolo 14 della legge n. 196 del 2009, le modalità con cui enti (e tesorieri) scambiano gli ordinativi informatici con l'infrastruttura SIOPE sono state definite dal MEF congiuntamente con l'AGID e un documento tecnico di regole di colloquio è stato pubblicato sul sito istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato nel mese di febbraio 2017 (<http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/SIOPE/SIOPE/>).

Il documento definisce le regole per l'accesso al sistema, le sequenze di colloquio e gli orari di funzionamento del SIOPE+.

Sul primo punto è importante notare che il colloquio degli enti con SIOPE+ avverrà sempre in modalità A2A⁽³⁾ e potrà essere garantito da un soggetto intermediario (altro ente, banca, software-house, ...). Gli enti trasmetteranno a SIOPE+ gli ordinativi di incasso e pagamento (OPI) predisposti secondo lo standard emanato dall'Agenzia per l'Italia Digitale e pubblicato sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze - Ragioneria dello Stato (http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/SIOPE/SIOPE/opi-regole_tecniche.pdf)

Il box sottostante descrive il servizio OPI gratuito, che la Ragioneria Generale dello Stato rende disponibile agli enti meno attrezzati.

3 L'integrazione A2A, abbreviazione di application to application, è la modalità di colloquio che prevede l'integrazione diretta tra applicazioni. Affinché si realizzi il colloquio A2A fra due applicazioni occorre che l'una sia capace di far uso delle informazioni elaborate dall'altra (cooperazione applicativa), attraverso la specifica "capacità di dialogo" (interoperabilità) dei sistemi informativi sottostanti. Il Capo VIII del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82 (Codice dell'amministrazione digitale), definisce e disciplina «il Sistema pubblico di connettività e cooperazione (SPC), quale insieme di infrastrutture tecnologiche e di regole tecniche che assicura l'interoperabilità tra i sistemi informativi delle pubbliche amministrazioni, permette il coordinamento informativo e informatico dei dati tra le amministrazioni centrali, regionali e locali». Sono in fase di emanazione le regole tecniche del Sistema pubblico di connettività e cooperazione ai sensi dell'articolo 71 dello stesso Cad.

Box 1 - Il servizio OPI gratuito

Il servizio OPI gratuito, reso disponibile dalla Ragioneria Generale dello Stato agli enti meno attrezzati per aderire a SIOPE+, consente di:

A) predisporre e inviare l'OPI a SIOPE+, e quindi di:

A1) inserire tutti i dati previsti per un mandato di pagamento/reversale d'incasso (OPI) secondo lo standard definito da AGID e Banca d'Italia;

A2) ricercare e richiamare le informazioni relative a fatture provenienti dal Sistema di Interscambio e già presenti in RGS per la predisposizione di un OPI, e quindi l'utilizzo, senza ridigitazione, di dati relativi a fatture;

A3) apporre la firma digitale sugli OPI;

A4) inviare il flusso nelle modalità previste nelle regole di colloquio;

A5) effettuare il download del file OPI, e dei relativi metadati, per consentire la possibilità d'invio del documento informatico al sistema di conservazione a norma dell'ente;

A6) report sulla situazione degli invii;

B) acquisire e inviare l'OPI a SIOPE+, e quindi di:

B1) caricare tramite upload un file contenente un OPI (predisposto anche attraverso uno strumento esterno);

B2) visualizzare l'OPI caricato;

B3) far apporre la firma digitale sugli OPI (alternativamente il servizio consente di caricare un OPI già firmato);

B4) inviare il flusso secondo le regole di colloquio (modalità A2A);

B5) effettuare il download del file xml OPI, e dei relativi metadati, per consentire la possibilità d'invio del documento informatico al sistema di conservazione a norma dell'ente;

B6) report sulla situazione degli invii.

2.3 La sperimentazione

La sperimentazione in corso, sia di prima fase (avviata il 1° luglio 2017) che di seconda fase (dal 1° ottobre 2017) è finalizzata a valutare le problematiche applicative che possono emergere, anche in rapporto alle necessarie modificazioni nell'operatività delle tesorerie, nonché con riferimento al supporto richiesto alle *software house* operanti nel settore. La sperimentazione, inoltre, coinvolge enti per i quali è stata verificata la disponibilità all'iniziativa anche da parte del tesoriere e del supporto informatico.

I Comuni sperimentatori concluderanno le attività sperimentali con l'avvio a regime di SIOPE+ che, come abbiamo visto, avverrà, a seconda della fascia demografica di appartenenza, il 1° aprile 2018, il 1° luglio 2018 o il 1° ottobre 2018.

I primi mesi di sperimentazione, pur concentrati sulla messa a punto dell'infrastruttura centrale e sulla verifica delle funzionalità del servizio *OPI gratuito*, hanno evidenziato alcune questioni di natura tecnico-organizzativa da affrontare e risolvere. Tra queste:

- l'ampliamento del limite dimensionale dei messaggi in input a SIOPE+, ecceduto il quale il sistema non acquisisce il flusso;
- la difficoltà dei Comuni che intendono collegarsi a SIOPE+ senza avvalersi di un intermediario, di connettersi attraverso SPC, senza prevedere una congrua fase di adeguamento.

In relazione a quest'ultimo punto, particolare attenzione merita la previsione, contenuta nel documento tecnico sulle regole di colloquio, che a regime gli enti si connettano a SIOPE+ attraverso il Sistema Pubblico di Connettività (SPC), mentre in fase di sperimentazione, al contrario, è consentita la connessione attraverso la rete internet. Tale regola, se non rivista, avrebbe una duplice conseguenza:

- l'avvio a regime avverrebbe, sia per i Comuni sperimentatori che per tutti gli enti, senza avere sperimentato un requisito importante quale è la connettività SPC per il collegamento a SIOPE+;

- in secondo luogo, il Comune che intende collegarsi direttamente al SIOPE+, ossia senza avvalersi di un intermediario, deve aver già aderito al SPC, mediante sottoscrizione dei relativi contratti.

Considerata la scarsa adesione delle amministrazioni pubbliche al SPC, e in particolare dei piccoli Comuni, si deve ritenere che non prevedere una congrua fase di adeguamento possa comportare un forte condizionamento dei Comuni verso l'opzione di intermediazione. I primi mesi di sperimentazione, infatti, stanno dimostrando una certa capacità dei Comuni di dotarsi degli strumenti software per il collegamento A2A al SIOPE+ e, quindi, di collegarsi direttamente a SIOPE+ in maniera diretta, ma nel contempo evidenziano una forte preoccupazione degli enti di non avere il tempo sufficiente per approvvigionarsi dei servizi di connettività e rete sicura SPC ed essere, conseguentemente, costretti a far ricorso a forme di intermediazione.

Per quanto riguarda le opzioni di intermediazione emerse durante la prima fase sperimentale si sottolinea, oltre al servizio *OPI gratuito* realizzato dalla Ragioneria dello Stato in una logica di sussidiarietà, l'offerta di servizi di intermediazione da parte di alcune banche tesoriere nonché l'annuncio di imminenti piattaforme di intermediazione da parte di alcune *software house*, specie nell'ipotesi di permanenza del requisito SPC nei termini attuali. Nessuna Regione ha, al momento, annunciato l'intenzione di proporsi come tramite per i Comuni del proprio territorio.

Il prosieguo della sperimentazione sarà focalizzato sugli aspetti riguardanti la relazione fra l'infrastruttura centrale e i sistemi territoriali e, segnatamente, sulla capacità del SIOPE+ di raccordarsi con i sistemi dei Comuni, per gli aspetti tecnologici e organizzativi.

Il decreto MEF del 14 giugno 2017 afferma con chiarezza il principio che la data di avvio a regime di SIOPE+ è fissata «*tenendo conto dei risultati della sperimentazione*» la quale, pertanto, dovrebbe:

- fornire dettagliate indicazioni sulla sostenibilità del nuovo sistema

con riferimento all'operatività degli enti di minori dimensioni, che non possono essere gravati da ulteriori costi economici ed organizzativi in ragione della rigidità delle proprie dotazioni;

- includere un'analisi riguardante anche la dimensione del fenomeno oggetto del sistema SIOPE+ (ammontare dei pagamenti su fattura), ai fini di una valutazione costi-benefici relativa ai Comuni di dimensione piccola e piccolissima, prima della definitiva decisione di avvio a regime;
- dimostrare che le infrastrutture di intermediazione non introducano ritardi nel colloquio ente/tesoriere;
- verificare la capacità di tutti i tesoriere di adottare l'OPI e le regole di colloquio SIOPE+.

3. Tesoreria comunale: in stallo la ricerca di soluzioni per agevolare gli affidamenti

Premessa

Le difficoltà che gli enti riscontrano nell'affidamento dei servizi di tesoreria sono ormai note. Le gare vanno sempre più spesso deserte e ai Comuni viene richiesto di sostenere oneri decisamente più elevati rispetto al passato. Le occasioni di confronto con i decisori non hanno fino ad ora prodotto soluzioni in grado di assicurare un rinnovato interesse alla gestione di un servizio che, va ricordato, investe delicati profili di autonomia gestionale e finanziaria.

Il 31 dicembre 2017 scadrà la proroga della sospensione del regime di Tesoreria mista a suo tempo disposta con la legge di stabilità 2015, ma è lecito tuttavia attendersi uno specifico intervento in fase di approvazione della legge di bilancio 2018 volto al mantenimento della situazione esistente che priva gli enti locali della possibilità di gestire significativi flussi di cassa. E' pertanto auspicabile che tale delicato passaggio costituisca l'occasione per una più incisiva riflessione circa le possibili soluzioni da

adottare per riqualificare il servizio di Tesoreria comunale e favorire un recupero di interesse da parte di tutti i soggetti potenzialmente interessati. Il settore è stato infatti una delle vittime delle politiche di risanamento dei conti pubblici cui è stato sottoposto il comparto comunale negli ultimi anni ed in tale ottica deve essere inquadrato l'abbandono, a partire dal 2012, del più favorevole sistema misto in favore del *ritorno al sistema della Tesoreria unica*.

Deve inoltre essere ricordato, quale ulteriore fattore di criticità che richiama la necessità di un rapido intervento, che dall'indagine conoscitiva effettuata nel primo semestre 2016 dal Ministero dell'interno, riferita al solo campione degli enti "rispondenti" (4.683), ovvero il 58,5% dell'universo dei Comuni italiani, è emerso che oltre 2.200 contratti di tesoreria sono scaduti o sono prossimi alla scadenza.

3.1 L'evoluzione del sistema della Tesoreria comunale

Il regime di Tesoreria unica introdotto con la legge n. 720 del 1984, prevedeva la coesistenza presso la Banca d'Italia di due conti, uno infruttifero sul quale depositare tutte le entrate provenienti direttamente o indirettamente dallo Stato, ed un altro invece fruttifero, presso il quale depositare le altre entrate proprie degli enti. In una fase storica nella quale il sistema di alimentazione finanziaria degli enti locali era prevalentemente di origine statale, il Tesoriere dell'ente, al momento di effettuare un pagamento, era obbligato a prelevare prioritariamente le somme dal conto fruttifero presso la Banca d'Italia alimentato dalle entrate proprie. Il sistema era tale per cui il Tesoriere dell'ente curava di fatto soltanto pagamenti e riscossioni, attivava l'anticipazione di cassa in caso di incapienza dei conti presso la Banca d'Italia, ma non poteva gestire attivamente la liquidità dell'ente.

A partire dal 1997 (d.lgs. n. 279/1997) si assiste ad un cambiamento di prospettiva che porterà al sistema di Tesoreria cosiddetta "mista", progressivamente perfezionato con ulteriori provvedimenti, in particolare con la legge n. 133 del 2008.

Con il sistema misto le entrate costituite dalle assegnazioni, contributi e quanto altro proveniente, direttamente o indirettamente dal bilancio dello Stato, dovevano essere versate nelle contabilità speciali infruttifere presso le sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato gestite dalla Banca d'Italia, mentre tutte le altre entrate potevano essere depositate presso i tesorieri dei singoli enti. Permaneva però l'obbligo di prelevare in via prioritaria dai conti aperti presso il proprio tesoriere le somme necessarie per i pagamenti dell'ente.

In sostanza, il d.lgs n. 279 consentiva di gestire fuori dalla Tesoreria dello Stato tutte le cosiddette entrate proprie. Questa innovazione, oltre a rendere gli enti più autonomi, consentiva di realizzare, su quelle disponibilità, interessi attivi più elevati di quelli riconosciuti dalla Banca d'Italia sulle giacenze depositate in contabilità fruttifera. Poter gestire tale liquidità consentiva pertanto agli enti di ricavare una redditività superiore a quella prevista dalla contabilità fruttifera presso la Tesoreria provinciale dello Stato.

Il dl n.1 del 2012, con la sospensione fino al 31 dicembre 2014 delle disposizioni sulla tesoreria mista, successivamente prorogata fino al 31 dicembre 2017, ha sancito il ritorno alla disciplina del 1984.

La sospensione del sistema misto ha pertanto contribuito, riducendo significativamente la capacità di remunerazione del servizio, a renderne meno appetibile la gestione per i soggetti tradizionalmente affidatari, ovvero le banche. Il regime centralizzato, infatti, sottrae ai tesorieri i vantaggi derivanti dalle giacenze sui propri conti, sia sotto il profilo dei minori ricavi da interessi sia in termini di patrimonializzazione, e si traduce anche per i Comuni in una minore entrata da interessi e in una ulteriore erosione dei margini sulla gestione attiva della propria liquidità. Gli interessi attivi derivanti dalle giacenze sui conti fruttiferi presso la Banca d'Italia, di recente ulteriormente ridotti allo 0,05% rispetto al precedente 0,24%, sono infatti molto meno vantaggiosi di quelli che i Comuni potevano ottenere facendo ricorso al mercato.

3.2 I possibili fronti di intervento

Anche grazie alle sollecitazioni che l'Anci ha formulato in diverse occasioni di confronto istituzionale in merito all'urgenza di contrastare con appositi interventi normativi ed organizzativi le ragioni della minore appetibilità e restituire interesse alla gestione di un servizio di rilevanza generale, nonché margini di autonomia finanziaria ai Comuni, è stato istituito un tavolo tecnico presso il Ministero dell'interno.

La ricognizione delle criticità ha portato ad un primo set di possibili modifiche della disciplina di riferimento che di seguito si riassumono, fermo restando che l'Anci valuta di primaria importanza il ritorno al più favorevole regime misto.

Ingresso di nuovi players dal lato dell'offerta

Anci ha più volte sollecitato, anche mediante incontri bilaterali con i soggetti interessati, l'ingresso nel mercato di nuovi attori, in particolare di Poste Italiane S.p.A. che, oltre ad aver manifestato la propria disponibilità ad entrare nella gestione del servizio, possiede le infrastrutture materiali ed immateriali atte a garantire la necessaria diffusione capillare su tutto il territorio. Allo stato attuale l'ingresso di Poste è però ostacolato dall'impossibilità di concedere l'anticipazione di tesoreria in quanto soggetto non abilitato allo svolgimento della funzione creditizia. Una delle possibili soluzioni è quella di prevedere l'intervento di altre istituzioni quali ad esempio la Cassa depositi e prestiti, se non addirittura della stessa Banca d'Italia, con funzione di ausilio finanziario.

Visto l'attuale percorso di progressiva centralizzazione di molte infrastrutture della PA che investe, tra l'altro, anche alcuni aspetti connessi alla gestione del servizio di Tesoreria (da ultimo il sistema SIOPE+), tale ruolo di ausilio finanziario finalizzato potrebbe essere svolto direttamente dallo Stato, anche mediante costituzione di un apposito fondo.

Semplificazione e razionalizzazione degli oneri del tesoriere nella gestione dei servizi di cassa

Si registra una sostanziale convergenza circa l'ipotesi di un intervento di modifica degli articoli 216 e 222 del TUEL, volto ad alleggerire alcuni oneri del tesoriere che appaiono ormai obsoleti anche alla luce delle novità introdotte dall'armonizzazione contabile, relativi in particolare alla funzione di ulteriore controllo circa la coerenza degli stanziamenti in occasione di ogni singolo pagamento, con la conseguente cessazione degli adempimenti collegati alla gestione del bilancio che necessitano l'acquisizione nei sistemi informativi del tesoriere del bilancio di previsione e di ogni provvedimento di variazione.

Esclusione delle anticipazioni di tesoreria dalla massa passiva degli enti in dissesto

Più controversa, a causa della disparità di trattamento che potrebbe configurarsi tra i creditori dell'ente, appare invece la questione relativa alla disciplina dell'anticipazione di tesoreria in relazione agli enti in dissesto. L'anticipazione concessa agli enti che dichiarano il dissesto confluisce nella massa passiva di competenza dell'Organo straordinario di liquidazione (OSL), con incertezza sui tempi di rientro e sulla relativa quantificazione. Le ipotesi allo studio prevedono o la completa esclusione dell'anticipazione dalla massa passiva o un privilegio generale nell'ambito delle procedure di liquidazione della massa passiva.

Revisione della disciplina dell'istituto della proroga

Un tema da sempre posto dall'ABI concerne la revisione della disciplina contenuta nel TUEL relativa alla durata dei contratti, con particolare riferimento al regime della proroga nel caso di contratti scaduti. E' del tutto evidente che vi è la duplice esigenza di dover assicurare, da un lato, la prosecuzione dell'ordinata gestione finanziaria dell'ente e, al contempo, la libertà del tesoriere di sottrarsi da un rapporto giuridicamente scaduto. Allo stato, la questione necessita di un supplemento di analisi attesa la necessità di armonizzare la disciplina della cessazione dei contratti con quella del novo codice degli appalti.

Infine, altre ipotesi di intervento che potrebbero facilitare la gestione del

servizio possono essere individuate nella semplificazione delle procedure di affidamento, nella gestione associata del servizio nonché nel ricorso a bandi-tipo o convenzioni quadro. Nel caso dei Comuni più piccoli è stata formulata la richiesta di poter affidare in modo diretto nel caso di presenza di un solo operatore bancario sul territorio comunale.

4. Mutui Cdp: due operazioni di rinegoiazione nel 2017

La legge di bilancio 2017 ha confermato la normativa di favore in materia di rinegoiazione dei mutui in vigore nel biennio 2015-2016. L'ampia previsione contenuta nell'art. 1, commi da 440 a 442, della legge di bilancio estende al 2017, per tutti gli enti locali:

- la facoltà di *utilizzare liberamente, quindi anche per la spesa corrente, i risparmi di linea capitale* derivanti da operazioni di rinegoiazione dei mutui, in deroga alla disciplina ordinaria che prevede il libero utilizzo solo della quota relativa ai risparmi in conto interessi;
- la possibilità di effettuare le rinegoiazioni di cui all'art. 1, commi 430 e 537, della legge di stabilità 2015, anche nel corso dell'*esercizio provvisorio*.

Va ricordato che il comma 537, in deroga al limite previsto dall'art. 62, comma 2, del dl 112/2008, consente di rinegoziare i mutui degli enti locali, anche già rinegoziati, per una durata massima di *trenta anni dal perfezionamento della nuova operazione di rinegoiazione*.

Il comma 430, invece, consentiva già a province e città metropolitane, *anche nel corso dell'esercizio provvisorio*, la rinegoiazione delle rate di ammortamento in scadenza con conseguente rimodulazione del relativo piano di ammortamento, anche in deroga alle disposizioni di cui al comma 2, lettera c), dell'articolo 204 del TUEL (obbligo di inclusione fin dalla prima rata della quota interessi).

La prospettiva aperta dalle previsioni contenute nella legge di bilancio, ha spinto l'Anci a sollecitare presso Cdp l'apertura di una nuova tornata di rinegoiazione dei mutui. La Cassa depositi e prestiti ha accolto le ri-

chieste dell'Associazione, ed ha formalizzato con due circolari pubblicate il 12 aprile 2017, rivolte ai Comuni (Circ. n. 1287) e alle Province e Città metropolitane (Circ. n. 1288), le condizioni e le modalità operative dell'operazione, le cui condizioni si riportano in sintesi:

- possibilità di rinegoziare prestiti ordinari a tasso fisso, variabile e flessibili con ammortamento interamente a carico dell'ente, eventualmente già oggetto di precedenti operazioni di rinegoziazione;
- importo debito residuo di almeno 10.000,00 euro su ogni singola posizione con scadenza dell'ammortamento successiva al 31 dicembre 2021;
- debito residuo da rinegoziare riferito al 1° luglio 2017;
- pagamento della sola quota interessi relativa all'anno 2017, alla data del 31 dicembre 2017 o, a discrezione dell'ente, al 31 gennaio 2018;
- ammortamento del prestito rinegoziato a partire dal 30 giugno 2018 e fino alla scadenza, mediante rate semestrali, comprensive di quote capitale e interessi.

Una importante novità rispetto alle precedenti tornate riguarda la possibilità per gli enti in dissesto di accedere alla rinegoziazione dei propri prestiti, a condizione che sia stata approvata l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato ai sensi dell'art. 259 del TUEL.

Non sono purtroppo entrati nel portafoglio delle posizioni debitorie rinegoziabili *i mutui ante 2003 trasferiti al Ministero dell'economia e delle finanze* ai sensi del decreto-legge n. 269 del 2003 la cui rinegoziazione, a differenza dei mutui direttamente ascrivibili al portafoglio Cdp, produce effetti sull'indebitamento netto.

Va ricordato che la metodologia ordinariamente utilizzata da Cdp per il calcolo del tasso di interesse/spread applicato ai prestiti post rinegoziazione è basata sul principio *dell'equivalenza finanziaria*.

“Tale metodologia consiste nell'individuare quel tasso di interesse/spread post rinegoziazione tale per cui il valore attuale delle rate derivanti dal nuovo piano di ammortamento sia uguale al valore attuale delle rate previste dal piano di ammortamento ante rinegoziazione. Entrambi questi valori attuali vengono determinati impiegando i fattori di sconto utilizzati per la definizione dei tassi di interesse/spread della CDP per i prestiti

ordinari concessi agli enti locali, tenuto conto della scadenza prescelta e sulla base delle condizioni di mercato vigenti nel periodo di adesione alla rinegoziazione⁽⁴⁾.

La concomitanza con alcuni fattori, tra cui la ritardata approvazione del bilancio di previsione dovuta ai nuovi adempimenti della contabilità economico patrimoniale, nonché la tornata elettorale di giugno 2017 che ha coinvolto oltre 1.000 Comuni, ha però fortemente compromesso il successo dell'operazione tenutasi a maggio 2017.

Per queste ragioni, e sempre su insistita sollecitazione dell'Anci, *la Cassa depositi e prestiti ha annunciato l'apertura di una nuova finestra negoziale*, per la fine di ottobre 2017, destinata però alle sole posizioni debitorie non rinegoziate nel primo semestre. Nel momento in cui il presente volume va in stampa non sono ancora state rese note da parte di Cdp le condizioni di dettaglio della nuova operazione, che dovrebbero essere tuttavia simili a quelle adottate nel primo semestre. Cdp stima che il capitale rimodulabile in questa ulteriore finestra negoziale ammonti a circa 20 miliardi di euro, con un possibile beneficio in termini di riduzione delle rate di ammortamento di circa 850 milioni di euro nel periodo 2017-2020.

5. Fabbricati comunali non dichiarati al Catasto

Nell'ambito del più ampio processo di aggiornamento della banca dati catastale, l'art.2, comma 36, del dl n. 262 del 2006, prima, e l'art.19. co.8, del dl n. 78 del 2010, poi, hanno affidato all'Agenzia del Territorio (successivamente incorporata nell'Agenzia delle Entrate) il compito di procedere all'individuazione dei fabbricati che non risultano dichiarati al catasto. Nel corso dell'espletamento di tale attività, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato, su tutto il territorio nazionale, la presenza di numerosi fabbricati non dichiarati intestati ai Comuni.

⁴ Cdp - Nota tecnica sul principio dell'equivalenza finanziaria. Rinegoziazioni enti locali 2017.

Di tali risultanze l'Agenzia delle Entrate ha proceduto a dare evidenza trasmettendo all'Anci ed all'Ifel gli elenchi - aggiornati al mese di settembre 2016 - relativi alle particelle del Catasto Terreni sulle quali sono stati identificati gli immobili di appartenenza comunale per i quali si pone l'esigenza di una rapida ed autonoma regolarizzazione, così da evitare le sanzioni previste dalla legge per l'inadempienza. Allo stato attuale, infatti, in un'ottica di collaborazione istituzionale, gli immobili intestati ai Comuni sono stati esclusi dalla procedura, prescritta dal dl n.78 del 2010 (art.19, co. 8 e seguenti), di attribuzione della rendita presunta e dalle successive sanzioni che da essa possono discendere.

In particolare, l'art.19, co. 8, del dl 78 del 2010 prevedeva per i titolari degli immobili che non risultano dichiarati in catasto, individuati secondo le procedure previste dal predetto articolo 2, comma 36, del citato decreto-legge n. 262 del 2006, l'obbligo, entro il termine del 31 dicembre 2010, di provvedere alla presentazione della relativa dichiarazione di aggiornamento catastale⁽⁵⁾. Nell'inerzia del contribuente, ai sensi dell'art.19, co.10, del citato dl 78, l'Agenzia procede, con oneri a carico dell'interessato, all'attribuzione di una *rendita presunta*⁽⁶⁾ da iscrivere provvisoriamente in catasto.

L'attribuzione della rendita presunta non esaurisce, tuttavia, il procedimento di aggiornamento catastale in quanto l'art.11, co.7, del dl 16 del 2012 dispone l'obbligo per i contribuenti inadempienti di procedere - entro 120 giorni dalla pubblicazione nella GU del comunicato attraverso cui viene data notizia dell'attribuzione della rendita presunta - alla presentazione degli atti di aggiornamento catastale. In caso di mancata presentazione entro il termine di 120 giorni si applicano le sanzioni amministrative di cui all'art. 2, comma 12, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

5 Tale disposizione si riferisce agli immobili oggetto di pubblicazioni in Gazzetta Ufficiale effettuate dalla data del 1° gennaio 2007 alla data del 31 dicembre 2009.

6 L'Agenzia notifica gli atti di attribuzione della predetta rendita mediante affissione all'albo pretorio dei Comuni dove sono ubicati gli immobili. Dell'avvenuta affissione è data notizia con comunicato da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, nel sito internet dell'Agenzia del territorio, nonché presso gli uffici provinciali ed i Comuni interessati.

Situazione degli immobili comunali

Nel caso delle unità immobiliari comunali, l’Agenzia delle Entrate ha omesso finora - eccezion fatta per una minoranza di immobili - di dare seguito al procedimento che prevede l’attribuzione della rendita presunta e, decorsi 120 giorni, l’applicazione delle relative sanzioni, consentendo ai Comuni di provvedere autonomamente alla regolarizzazione dei propri immobili in un più ampio arco di tempo, di massima tra la fine del 2017 e i primi mesi del 2018. Ad ogni modo, al perdurare dell’inadempienza, l’Agenzia dovrà dar corso, anche per gli immobili comunali, al procedimento di attribuzione della rendita presunta ed alla notifica dei relativi avvisi di accertamento.

Al fine di agevolare la sollecita regolarizzazione degli immobili comunali, risparmiando agli enti coinvolti l’applicazione delle sanzioni dovute per inadempienza, ed assicurare così una fattiva e concreta cooperazione, l’I fel ha proceduto a trasmettere ai Comuni interessati la lista degli immobili che, sulla base dei dati ricevuti dall’Agenzia dell’Entrate, risultano non dichiarati al Catasto.

In particolare, gli invii effettuati dall’I fel hanno riguardato 3.872 Comuni per un totale di 25.831 unità immobiliari per le quali l’Agenzia delle Entrate ha rilevato alternativamente l’ “obbligo di accatastamento” o il “mancato accesso”.

Tabella 1. Riepilogo delle unità immobiliari comunali segnalate dall’Agenzia delle Entrate

Comuni	Obbligo accatastamento	Mancato accesso	Tot. unità immobiliari
3.872	18.422	7.409	25.831
di cui			
Nord 1.320 (34%)	2.910 (15,8%)	860 (12%)	3.770 (14,7%)
Centro 658 (17%)	4.150 (22,5%)	2.089 (28%)	6.239 (24%)
Sud e Isole 1.894 (49%)	11.362 (61,7%)	4.460 (60%)	15.822 (61,3%)

Fonte: elaborazioni I fel su dati Agenzia delle Entrate

Nel primo caso si tratta di immobili censiti al catasto terreni per i quali l'Agenzia ha individuato (in attuazione dell'art.2, co. 36, del dl n.262 del 2006) possibili variazioni che non risultano dichiarate al catasto. Nel secondo caso si tratta di immobili con riferimento ai quali sono state identificate variazioni, ma per i quali i tecnici dell'Agenzia, in sede di verifica di sopralluogo, non avendo potuto accedervi, non hanno potuto verificare l'obbligo di accatastamento.

Finito di stampare
nel mese di ottobre 2017
dalla Palombi & Lanci s.r.l. - Tipografia
Via Lago di Albano, 20 - Villa Adriana (Rm)

iFEL Fondazione ANCI
Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale

Piazza San Lorenzo in Lucina 26
00186 Roma (RM)
Tel. 06.688161
Fax 06.6861842
e-mail: finanzalocale@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it

