

**IFEL**

Fondazione ANCI

# Il bilancio 2018

**Studi e Ricerche**



Fondazione ANCI

# Il bilancio 2018

---

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

Dipartimento Finanza Locale IFEL  
Tel. 06.68816214/218  
[finanzalocale@fondazioneifel.it](mailto:finanzalocale@fondazioneifel.it)  
[info@fondazioneifel.it](mailto:info@fondazioneifel.it)  
[www.fondazioneifel.it](http://www.fondazioneifel.it)

Il volume è stato chiuso il 19 ottobre 2018.

ISBN 978-88-6650-177-0

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

Progetto grafico:  
*Giuliano Vittori, Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli*  
[cpalquadrato.it](http://cpalquadrato.it)

# Indice

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

## Capitolo 1.

<b>Il saldo finale di competenza</b>	<b>9</b>
Premessa	11
1. Le regole finanziarie	15
2. Il sistema di monitoraggio e controllo	18
3. Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo	23
4. Il sistema premiale	25
5. I Patti di solidarietà	27
5.1 <i>Il Patto di solidarietà nazionale verticale</i>	30
5.2 <i>Le intese regionali</i>	43
5.3 <i>Il Patto di solidarietà nazionale orizzontale</i>	47

## Appendice

Avanzo di amministrazione e pareggio di bilancio nelle sentenze della Corte Costituzionale	52
-----------------------------------------------------------------------------------------------	----

## Capitolo 2.

<b>La gestione delle entrate comunali nel 2018</b>	<b>67</b>
1. Il controllo della leva fiscale	70
2. Coefficienti tariffari e costi del servizio nella disciplina TARI	72
3. La TARI sulle pertinenze delle abitazioni: una questione dibattuta	77
3.1 <i>Il rimborso della quota variabile</i>	83
4. Le competenze dell'ARERA nell'ambito dei rifiuti	85
4.1 <i>Le competenze dell'ARERA</i>	86
5. Imposta comunale sulla pubblicità: la sentenza della Corte Costituzionale n.15 del 2018	90
5.1 <i>L'inammissibilità della questione di illegittimità costituzionale e la natura della sentenza interpretativa di rigetto</i>	91
5.2 <i>Conclusioni</i>	95
6. Canone concessorio non ricognitorio	97
6.1 <i>Potestà regolamentare dei Comuni in materia</i>	98
6.2 <i>Fattispecie di applicazione</i>	98
6.3 <i>Applicazione del canone concessorio non ricognitorio unitamente alla Tosap o Cosap</i>	103
7. Imposta di Soggiorno	107
7.1 <i>Disciplina statale e problemi applicativi dell'imposta di soggiorno</i>	108
7.2 <i>Presupposto impositivo, misura dell'imposizione e gettito</i>	110
7.3 <i>Ruolo del gestore delle strutture ricettive</i>	115
7.4 <i>La disciplina specifica recata dal dl n. 50 del 2017</i>	118

### Capitolo 3.

<b>Le risorse dei Comuni per il 2018</b> .....	<b>123</b>
Premessa .....	125
1. La composizione del FSC 2018 .....	127
2. Quota perequativa e correttivo .....	131
3. Ulteriori assegnazioni di risorse .....	136

### Capitolo 4.

#### Armonizzazione contabile.

<b>Le novità introdotte dalla Commissione Arconet</b> .....	<b>141</b>
Introduzione .....	143
1. Contabilità economico-patrimoniale: questioni irrisolte .....	148
2. Il DUP semplificato .....	151
2.1 <i>Il contenuto del nuovo DUP semplificato per gli enti fino a 5mila abitanti</i> .....	154
2.2 <i>L'ulteriore semplificazione del DUP per i comuni con popolazione sotto i 2.000 abitanti</i> .....	158
2.3 <i>Il modello di DUP semplificato</i> .....	159
2.4 <i>Considerazioni conclusive</i> .....	161
3. Armonizzazione contabile e nuovo Codice degli appalti .....	162
3.1 <i>La contabilizzazione delle spese di progettazione</i> .....	164
3.2 <i>La registrazione contabile degli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale</i> .....	167
3.3 <i>Le modifiche alla disciplina del fondo pluriennale vincolato</i> .....	169
4. Il bilancio consolidato .....	174

### Capitolo 5.

<b>Il riequilibrio ed il dissesto finanziario negli enti locali</b> .....	<b>183</b>
1. La disciplina del riequilibrio e del dissesto finanziario alla luce delle recenti novità normative .....	187
2. La situazione degli enti locali in riequilibrio finanziario pluriennale .....	192
3. La situazione degli enti locali in dissesto finanziario .....	198
4. Riepilogo quantitativo .....	203

### Capitolo 6.

<b>Altre tematiche di natura finanziaria</b> .....	<b>207</b>
1. Gli interventi complementari ai patti di solidarietà: il contributo per la messa in sicurezza degli edifici e del territorio .....	209
2. L'avvio di SIOPE+ .....	214
2.1 <i>Il quadro normativo</i> .....	215
2.2 <i>Regole di colloquio e OPI gratuito</i> .....	217
2.3 <i>La sperimentazione</i> .....	219
2.4 <i>L'adozione di SIOPE+</i> .....	220
3. Il servizio di tesoreria comunale .....	222

## Introduzione

Come ogni anno, il volume *Il Bilancio* rappresenta l'occasione per analizzare i principali interventi legislativi in materia di finanza e fiscalità comunale e per stimolare una riflessione critica sulle dinamiche evolutive della finanza comunale attraverso temi critici o emergenti. Gli anni della crisi hanno prodotto interventi senza precedenti e fuori misura sul comparto comunale, chiamato più di altri settori della PA a contribuire alla tenuta dei conti pubblici. Da una timida iniziale attuazione della legge 42 del 2009 sul federalismo fiscale si è passati ad un disegno sempre più in contrasto con i capisaldi, anche costituzionali, del decentramento e dell' "autonomia di entrata e di spesa" degli enti locali.

Tuttavia, il tentativo di ridisegnare il complesso dei rapporti, non solo di natura finanziaria, tra centro e periferia, ha dato avvio ad alcune importanti riforme che hanno trovato attuazione negli anni più recenti con un impatto diversificato sulla finanza comunale. Contabilità armonizzata, superamento del patto di stabilità e avvio del sistema perequativo affondano le proprie radici nel quadro di riforme disegnato quasi un ventennio addietro e rappresentano oggi i pilastri portanti di un quadro regolatorio della finanza locale tuttora incompleto e contraddittorio.

Nei capitoli che seguono riportiamo, in primo luogo, alcuni temi riguardanti le regole di finanza pubblica (cap. 1) e gli sviluppi dell'armonizza-

zione contabile (cap. 4), concentrando l'attenzione, per ciò che riguarda le regole finanziarie, sulla prospettiva di libero utilizzo degli avanzi di amministrazione che si apre dopo due fondamentali sentenze della Corte costituzionale - la n. 247 del 2017 e la n. 101 del 2018. L'abbandono della disciplina del saldo di competenza è molto concreta e con la Legge di bilancio 2019 ci si attende che l'unico vincolo di finanza pubblica posto in capo agli enti locali sia riconducibile al D.lgs. 118 del 2011 e alla parte finanziaria del Testo Unico. È un passo fondamentale sulla strada di una maggiore autonomia nella gestione finanziaria degli enti locali, ma è anche una radicale semplificazione, dopo vent'anni di vincoli di diverso tipo, che permetterà di liberare risorse e competenze per la gestione attiva dei bilanci e per l'ulteriore sviluppo degli investimenti locali. Sul prosieguo dell'armonizzazione contabile diamo conto delle proposte che, in particolare nella Commissione Arconet, portano a modifiche dei principi contabili, dalle non risolte questioni di calcolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), alle semplificazioni apportate al Documento unico di programmazione (DUP), che continuiamo a ritenere, almeno per i comuni più piccoli, un inutile appesantimento della programmazione, alle difficoltà che accompagnano l'applicazione della contabilità economico patrimoniale e il bilancio consolidato, soprattutto per i Comuni di minori dimensioni. Questioni tecniche, si dirà, ma le interpretazioni rigide della riforma contabile, oltre a certi meccanismi intrinseci - primo fra tutti il FCDE - possono determinare danni analoghi ai tagli di qualche anno fa, con l'aggravante di essere più difficilmente intellegibili.

I capitoli 2 e 3 sono riservati alle entrate comunali, con l'analisi di alcuni temi emersi nel dibattito pubblico e con sentenze di rilievo nel corso dell'anno (cap. 2) e con la sintetica spiegazione della composizione e della formazione del Fondo di solidarietà comunale (cap. 3), il cui impianto è ormai piuttosto stabile. L'unico fattore di modifica delle risorse assegnate a ciascun Comune è l'azione della perequazione che - come non ci stanchiamo di denunciare - è esclusivamente *orizzontale*, cioè realizzata attraverso spostamenti di quote dell'IMU comunale, da un ente all'altro. Questo impedisce di realizzare il dettato della legge 42 introducendo i "livelli

essenziali delle prestazioni”, i LEP, che non possono essere finanziati da risorse interne al comparto già prosciugate dai tagli senza precedenti degli scorsi anni. È singolare che commentatori avvertiti in ambito scientifico e parlamentare indichino la necessità dell’obiettivo (i LEP) senza cogliere l’esigenza dei mezzi per raggiungerlo. Il 2018 è il terzo anno consecutivo di blocco della manovrabilità dei tributi comunali, una situazione in netto contrasto con l’ordinamento, anche costituzionale, che si deve auspicare non venga perpetuata, anche per non alimentare i motivi di contenzioso che hanno investito diversi aspetti dell’assegnazione delle risorse e lo stesso fondo di solidarietà negli ultimi anni. È altresì auspicabile che si passi dall’attuale stasi ad un confronto ampio e pubblico sul riassetto delle entrate comunali e sulla perequazione.

I temi di carattere giuridico e gestionale riguardano, in primo luogo, la Tari, dalle polemiche sulle tariffe applicate da alcuni Comuni alle cantine e ai box delle abitazioni, al sistema di determinazione delle tariffe, al ruolo della nuova *authority* ARERA. Si affrontano poi tre argomenti particolari le cui controversie o difficoltà applicative coinvolgono moltissimi Comuni: gli effetti (e i rimedi auspicabili) della illegittimità delle maggiorazioni delle tariffe dell’imposta sulla pubblicità, applicate dai Comuni dal 2013, per via della sentenza della Corte costituzionale n. 15 del 2018; alcuni aspetti dell’imposta di soggiorno; i limiti di applicabilità dei canoni concessori non ricognitori.

Il capitolo 5 è dedicato ad un aggiornamento sulla disciplina delle regole di rientro da crisi finanziarie, il dissesto e il cd. predissesto, sotto il duplice profilo delle novità normative e del numero e dislocazione degli enti locali coinvolti.

Infine, nel capitolo 6 passiamo in rassegna tre temi di rilevanza finanziaria che hanno caratteristiche singolari: le caratteristiche del contributo per la messa in sicurezza degli edifici e del territorio, un programma di sostegno diretto agli investimenti attivato dalla legge di bilancio per il 2018, che potrebbe - se migliorato nei criteri di assegnazione e potenziato nella



dotazione - costituire un canale importante di alimentazione di risorse per gli investimenti dei comuni meno dotati; il programma SIOPE+, un nuovo ed ulteriore sistema centralizzato che convoglia su un nodo nazionale gestito dalla Banca d'Italia i dati e le disposizioni di pagamento ed incasso di tutte le amministrazioni pubbliche italiane; un aggiornamento sul servizio di tesoreria, che ha visto - anche per l'insistenza dell'ANCI a fronte del diffuso fenomeno dell'assenza di soggetti disponibili a fornire il servizio in diverse aree del Paese, le "gare deserte" - alcune importanti modifiche normative e l'apertura di un percorso per l'intervento di Poste Italiane in cooperazione con la Cassa depositi e prestiti.

Come ogni anno, confidiamo nell'attenzione, anche critica, della comunità di operatori degli uffici finanziari, degli amministratori e degli studiosi, per poter confrontare opinioni e conoscenze su argomenti impegnativi, anche se a volte considerati minori, e migliorare la nostra capacità di proposta e di servizio ai Comuni italiani.

*Andrea Ferri*

Responsabile Finanza locale ANCI-IFEL

# **Il saldo finale di competenza**

1



## Premessa

Dopo il superamento del Patto di stabilità interno nel 2016 e la stabilizzazione delle nuove regole di finanza pubblica con le leggi di bilancio 2017 e 2018, le due sentenze della Corte costituzionale - la n. 247 del 2017 e la n. 101 del 2018 - sul libero utilizzo degli avanzi rendono necessaria una nuova riflessione sulle norme che disciplinano il vincolo di finanza pubblica assegnato agli enti territoriali.

La sentenza della Corte costituzionale n. 247 del 2017, esprimendosi su ricorsi presentati dalle Regioni Friuli Venezia-Giulia e Veneto e dalle Province autonome di Trento e Bolzano sulla modifica della legge n. 243 del 2012, avvenuta per opera della legge n. 164 del 2016, è stata l'occasione per la Consulta di fornire un'interpretazione *"costituzionalmente orientata"* della citata legge rinforzata, ulteriormente corroborata dalla successiva sentenza n. 101 del 2018<sup>1)</sup>. In particolare, le Regioni e le Province Autonome hanno sollevato una questione di legittimità costituzionale relativamente alla mancata inclusione nel saldo finale di competenza dell'avanzo di amministrazione degli anni precedenti. Tale esclusione è considerata illegit-

---

<sup>1</sup> Uno specifico approfondimento ai contenuti delle sentenze della Corte Costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018 è contenuto nell'Appendice di questo capitolo.

tima in quanto discriminatoria e lesiva dell'autonomia di bilancio degli enti, poiché assimilabile ad una manovra di finanza pubblica "mascherata" a carico di quegli enti che, pur disponendo di avanzi di amministrazione, non possono utilizzarli per il finanziamento di nuove spese. Pur non dichiarando l'illegittimità costituzionale delle disposizioni impugnate, la sentenza inibisce la legislazione statale dall'acquisire in modo improprio risorse dagli enti territoriali per destinarle agli obiettivi di finanza pubblica nazionale, sostenendo per questa via la piena disponibilità dell'avanzo di amministrazione da parte di ciascun ente. Viene ribadito, pertanto, che l'avanzo di amministrazione, una volta definitivamente accertato in sede di rendiconto, è nella piena disponibilità dell'ente che lo realizza e non può essere oggetto di prelievo forzoso. Alla luce di tale orientamento, quindi, lo sblocco degli avanzi di amministrazione interesserà sia la quota di avanzo disponibile sia la quota accantonata o vincolata del risultato di amministrazione, tanto di parte corrente quanto in conto capitale.

Questo importante pronunciamento mette di fatto in discussione tutta la disciplina sul pareggio di bilancio attivata nel 2016 con il superamento del Patto di stabilità interno, con importanti implicazioni in termini di finanza pubblica. Infatti, gli avanzi di amministrazione degli enti locali hanno compensato in questi anni i disavanzi di amministrazione registrati da altri comparti del settore pubblico (amministrazioni centrali, *in primis*), ponendosi, quindi, sin dal 2019 l'esigenza di pervenire a nuovi equilibri di comparto per la tenuta dei conti pubblici.

La Ragioneria generale dello Stato, nella Circolare n. 5 del 20 febbraio 2018 contenente chiarimenti in materia di pareggio di bilancio per il triennio 2018-2020, aveva già affrontato il tema, sostenendo che gli strumenti di flessibilizzazione previsti dalla legge di bilancio (patto di solidarietà nazionale ed intese regionali) rispondessero alle finalità di utilizzo e progressivo smaltimento degli avanzi di amministrazione accumulati, in linea con le istanze della sentenza della Corte. Successivamente, nel decreto del monitoraggio del saldo di finanza pubblica del 23 luglio 2018, è stata nuovamente affrontata la questione. In tale occasione, però,

anche sulla base delle proposte di modifica formulate dall'Anci, risulta evidenziato fin dalle premesse, il carattere conoscitivo delle richieste di informazione contenute nel modello del monitoraggio del saldo, anche ai fini delle necessarie valutazioni sull'opportunità di rivedere il sistema sanzionatorio in coerenza con le citate sentenze, aprendo la strada alla piena utilizzabilità degli avanzi a partire dal 2019 ed anche ad un generale abbattimento delle sanzioni sugli eventuali sforamenti relativi al 2018 come è evidentemente prevedibile, oltre che auspicabile.

La Ragioneria generale dello Stato è, infine, nuovamente intervenuta sull'argomento, con la Circolare n. 25 del 3 ottobre 2018 con la quale, sulla base delle sentenze della Corte Costituzionale, e a seguito della norma di cui all'art. 13 comma 04 del decreto legge Milleproroghe che istituisce un fondo di 140 milioni di euro per l'anno 2018, si autorizzano gli enti (Comuni, Province e Città metropolitane) ad utilizzare il risultato di amministrazione applicato al bilancio di previsione per investimenti già nel corso dello stesso 2018. Pertanto con effetto immediato, la stessa RGS considera l'avanzo di amministrazione *utilizzato per investimenti* quale entrata utile ai fini del saldo di finanza pubblica. Si tratta di un ulteriore passo in avanti verso la completa autonomia nella gestione degli avanzi di amministrazione, anche se ancora parziale in quanto limita l'utilizzo per finalità rivolte ai soli investimenti, mentre le sentenze della Corte Costituzionale si rivolgono a qualsiasi lecito utilizzo degli avanzi, compresi gli impieghi di parte corrente.

La prospettiva di abbandono della disciplina del saldo di competenza è dunque ormai molto concreta e anche per le risultanze del 2018 sarà ben difficile applicare le norme sanzionatorie degli eventuali sforamenti, perché basate su una normativa primaria definita di fatto illegittima dalla Corte Costituzionale. È ormai evidente la necessità di un ripensamento dei vincoli di finanza pubblica per intraprendere la strada obbligata di completa "liberazione" dell'utilizzo degli avanzi, non solo di parte capitale, ma anche di parte corrente. Con la legge di bilancio 2019 ci si attende quindi l'abbandono delle regole finanziarie finora conosciute, lasciando

in capo agli enti territoriali come unico vincolo di finanza pubblica gli equilibri di competenza potenziata, di cui al D.lgs. 118 del 2011 e alla parte finanziaria del Testo unico.

Tale nuova impostazione è un passo fondamentale sulla strada di una maggiore autonomia nella gestione finanziaria degli enti locali, ma è anche portatrice di una radicale semplificazione, dopo vent'anni di vincoli di diverso tipo, che permetterà di liberare risorse e competenze per la gestione attiva dei bilanci e per l'ulteriore sviluppo degli investimenti locali.

Alla prospettiva di prossima applicazione "libera" dell'avanzo di amministrazione disponibile fa però da contraltare il rischio di non poter utilizzare avanzo vincolato qualora l'ente si trovi in una condizione di disavanzo complessivo. Su tale problematica alcune sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti sono intervenute con interpretazioni molto restrittive, che sembrano imporre all'ente in disavanzo complessivo l'obbligo di finanziare l'utilizzo dei vincoli con nuove risorse (n. 238/2017 SR Campania, SR Piemonte n. 134/2017). Queste posizioni mettono in discussione la copertura fornita a specifiche tipologie di spesa dall'avanzo vincolato, ritenendo quest'ultimo insussistente quando l'ente si trova in una situazione caratterizzata da disavanzo di amministrazione. È però evidente il rischio che attraverso una così rigida impostazione, molti enti siano messi nell'impossibilità di far fronte ad impegni legittimamente presi che non possono essere disattesi senza conseguenze gravi sotto diversi profili di responsabilità.

La soluzione più prudente ed equilibrata a questo delicato problema è quella di consentire l'utilizzo degli avanzi vincolati alla generalità degli enti, perché si andrebbe così a coniugare il percorso di sostenibile rientro finanziario già in atto, quale il ripiano trentennale disciplinato dal dl n. 78 del 2015, con gli oneri giuridici in capo all'ente in disavanzo connessi alla natura vincolata delle risorse in questione.

## **1. Le regole finanziarie**

La legge di bilancio per l'anno 2018 ha confermato la piena attivazione del meccanismo della competenza potenziata a sostegno degli investimenti locali, finanziati in larga parte dagli avanzi accumulati da molti enti, attraverso l'inclusione del fondo pluriennale vincolato (non finanziato da debito) nel saldo di competenza annuale, oltre che l'esclusione dal medesimo saldo degli oneri per restituzione di prestiti e per accantonamenti annuali confluiti in FCDE e altri fondi rischi. Parimenti, non rileva la quota del fondo pluriennale vincolato di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

I Comuni possono quindi far conto in modo stabile su questa regola relativamente espansiva attivata provvisoriamente nel 2016 e poi su base triennale dal 2017, anche oltre il triennio di programmazione 2017-19, senza ipotizzare alcun ritorno a regole più restrittive. A tal proposito, è stato ribadito nella Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 5 del 20 febbraio 2018 che la previsione secondo cui a decorrere dal 2020 il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali, è incluso tra le entrate e le spese finali non modifica le attuali regole finanziarie. Infatti, per fondo pluriennale finanziato dalle entrate finali si deve intendere il fondo pluriennale (di entrata e di spesa) al netto della quota finanziata dal ricorso all'indebitamento e di eventuali quote derivanti da mutui e prestiti confluite in avanzo di amministrazione.

La legge di bilancio 2018, quindi, nello sforzo di stabilizzare le regole di finanza pubblica ha contestualmente apportato alcuni aggiustamenti, come messo in evidenza anche dalla Circolare MEF n. 5 del 2018 in materia di pareggio di bilancio per il triennio 2018-2020. In primo luogo, è stata estesa anche al 2018 la possibilità già prevista per il 2017 di mantenere in FPV le spese contenute nei quadri economici di opere (lavori pubblici) avviate nel 2016 anche in assenza di aggiudicazione definitiva entro il 2017, rimediando così alla situazione di oggettiva difficoltà venutasi a creare con l'entrata in vigore del nuovo Codice degli appalti, che ha comportato



il rallentamento degli iter di gara e ha determinato in molti casi l'esigenza di riavviare le procedure, con tempi incompatibili rispetto alla previsione ordinaria del punto 5.4 del principio contabile della competenza finanziaria di cui all'Allegato 4/2 del d. lgs. 118/2011. Quest'ultimo infatti prevede che, in assenza di aggiudicazione definitiva di un'opera avviata nel 2016 (bando di gara o effettuazione di spese preliminari) entro l'anno successivo (ossia il 2017), le spese contenute nei quadri economici ed accantonate nel fondo pluriennale vincolato riconfluiscono nell'avanzo di amministrazione. La modifica apportata con la legge di bilancio 2018, invece, consente il mantenimento di dette somme nel FPV anche per il 2019, garantendo così un maggior lasso di tempo per il perfezionamento delle procedure di gara. Tale deroga è concessa solo per le opere con riferimento alle quali l'ente dispone già del progetto esecutivo degli investimenti, redatto e validato in conformità alla vigente normativa e completo del cronoprogramma di spesa. Se entro il 2019 non saranno assunti impegni su tali risorse, queste confluiranno nel risultato di amministrazione.

Significativi sono stati gli aggiustamenti che hanno interessato la disciplina relativa agli spazi finanziari (di cui si tratterà ampiamente nel successivo paragrafo 5), sia in termini di plafond disponibile (passato da 700 a 900 milioni di euro annui per il biennio 2018-2019<sup>(2)</sup>) che di priorità di assegnazione delle risorse. Oltre alla previsione di una nuova priorità per l'impiantistica sportiva, cui vengono assegnati spazi finanziari per complessivi 100 milioni di euro, sono state introdotte ulteriori priorità per l'assegnazione degli spazi finanziari gestiti dal Ministero dell'economia e delle finanze, a favore degli enti che avevano già avviato investimenti con risorse acquisite mediante mutuo e che hanno già beneficiato di spazi finanziari nell'anno precedente, al fine di consentire gli stati di avanzamento lavori (SAL). Inoltre, al pari di quanto già previsto dal decreto legge 50 del 2017, viene esteso alle Unioni di comuni il perimetro di applicazione degli spazi finanziari (sia nell'ambito del patto nazionale che

---

*2 Il comma 874 lettera a) della legge di bilancio 2018 assegna 700 milioni di euro annui anche per ciascuno degli anni 2020-2023.*

delle intese regionali), equiparando agli investimenti diretti effettuati dai Comuni i trasferimenti in conto capitale che gli stessi destinano a favore dell'Unione di appartenenza per la realizzazione di investimenti in opere pubbliche, la cui realizzazione sia stata delegata all'Unione stessa.

La legge di bilancio 2018, inoltre, nel confermare la volontà di rilancio degli investimenti locali, recepisce una forte istanza in più occasioni sollevata dagli enti, prevedendo una priorità a favore degli interventi avanzati da Comuni con popolazione compresa tra 5.001 e 15.000 abitanti. In questo caso è necessario disporre della progettazione esecutiva, mentre non vi è alcun limite alla tipologia di opere pubbliche da realizzare. Tale misura, accanto a quella già prevista a favore dei Comuni fino a 5mila abitanti, costituisce sicuramente un valido strumento per il contrasto dell'*overshooting*, in quanto assicura maggiore certezza agli operatori che registrano rilevanti quote di avanzi a fronte di margini finanziari autonomi strutturalmente più ridotti.

Infine, viene data la possibilità agli enti di chiedere spazi per la progettazione definitiva ed esecutiva di investimenti finalizzati al miglioramento della dotazione infrastrutturale o al recupero degli immobili e delle strutture destinati a servizi per la popolazione. Si tratta di un'importante previsione normativa, in quanto viene di fatto stabilito che le spese di progettazione rientrano a pieno titolo nel ciclo delle spese di investimento.

Un'ulteriore novità introdotta dalla legge di bilancio 2018 è la semplificazione degli obblighi connessi al prospetto dimostrativo del rispetto del saldo di equilibrio del bilancio (comma 785), in base alla quale si chiarisce definitivamente che per tale finalità sono inclusi esclusivamente gli accantonamenti al FCDE e al fondo spese rischi futuri finanziati con entrate proprie. Vengono, inoltre, semplificati gli obblighi connessi al prospetto dimostrativo del rispetto del saldo di equilibrio del bilancio, grazie all'eliminazione dell'obbligo di allegare il prospetto<sup>(3)</sup> medesimo alle va-

---

*3 Il "Prospetto di verifica del rispetto degli equilibri di finanza pubblica" è stato aggiornato nel corso della riunione della Commissione Arconet del 17 gennaio 2018.*

riazioni del bilancio. Dal 2018, pertanto, la dimostrazione del rispetto del saldo è prescritta soltanto in sede di previsione e di rendiconto.

L'evoluzione strutturale conosciuta gradualmente dal vincolo di finanza pubblica assegnato agli enti territoriali non ha impedito la messa in discussione dell'impianto del saldo finale di competenza ad opera di due sentenze della Corte Costituzionale successivamente intervenute (la 247/2017 e la 101/2018), ai contenuti delle quali è dedicato uno specifico approfondimento nell'Appendice 1 di questo capitolo.

## **2. Il sistema di monitoraggio e controllo**

Per il monitoraggio degli adempimenti connessi al saldo finale di competenza, alla certificazione del rispetto del vincolo di finanza pubblica e all'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, le voci di bilancio oggetto della rilevazione così come le modalità per la variazione dell'obiettivo del saldo a seguito dell'adesione degli enti locali ai patti nazionali e regionali del biennio precedente e dell'anno in corso sono definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 182944 del 23 luglio 2018 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 185 del 10 agosto 2018).

Relativamente al monitoraggio, sono previste due rilevazioni: 30 giugno e 31 dicembre. Le informazioni rilevate, cumulate a tutto il periodo di riferimento, devono essere trasmesse, rispettivamente, entro un mese dalla data di pubblicazione del decreto in Gazzetta Ufficiale ed entro il 30 gennaio 2019. Al decreto sono allegate 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'ade-

sione degli enti locali ai patti nazionali e regionali del biennio precedente, nonché del patto nazionale e delle intese regionali del 2018.

Come già per il 2017, il modello MONIT/18 è articolato in due sezioni, ciascuna delle quali contiene importanti elementi di novità. La Sezione 1 riguarda il saldo finale di competenza finanziaria, articolato nelle voci che concorrono alla sua formazione. In tale Sezione non vengono più richieste le informazioni relative ai dati previsionali, ma solo quelle relative ai dati gestionali degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa, nonché gli stanziamenti del Fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa (disarticolato in parte corrente, parte in conto capitale e partite finanziarie), rilevati a tutto il periodo di riferimento (*colonna a*). Inoltre, al solo fine di consentire la raccolta dei dati utili per l'attuazione della premialità di cui al comma 479 della legge di bilancio 2017, nella *colonna b*) del modello devono essere indicati i dati gestionali di cassa relativi alle riscossioni e ai pagamenti, in conto competenza e in conto residui, rilevati a tutto il periodo di riferimento. La Sezione 2, invece, consente la rideeterminazione dell'obiettivo del saldo finale di competenza 2018 a seguito dell'eventuale recupero degli spazi finanziari acquisiti nel 2018 attraverso le intese regionali ed i patti di solidarietà nazionale ma non utilizzati. In particolare, per ciascuna tipologia di spazio finanziario (patto nazionale verticale, patto nazionale orizzontale ed intese regionali), occorre indicare gli impegni esigibili nel 2018, il fondo pluriennale vincolato in conto capitale al netto della quota finanziata da debito, nonché gli impegni non oggetto di monitoraggio BDAP-MOP. La Sezione 2 è stata inoltre integrata al fine di evidenziare gli effetti derivanti dalla chiusura delle contabilità speciali in materia di protezione civile.

Come già accaduto nel corso del 2017, anche per il 2018 gli impegni di spesa in conto capitale per opere pubbliche finanziate dagli spazi finanziari acquisiti sono oggetto di un controllo di congruenza e di monitoraggio e quindi confrontati con le informazioni relative al settore delle opere pubbliche presenti nella BDAP-MOP. Ai fini della corretta rilevazione, gli spazi acquisiti devono essere minori o uguali agli importi impegnati negli eser-

cizi finanziari di riferimento. 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 gli enti beneficiari del contributo a titolo di ristoro del gettito non più acquisibile a seguito dell'introduzione della 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 ristoro in questione (commi 870-871 legge di bilancio 2018).

Rimane, infine, 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 delle spese.

Il decreto sul monitoraggio è stata anche un'importante occasione per il confronto sul tema dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione a seguito delle sentenze della Corte Costituzionale<sup>(4)</sup> che, nel fornire una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 9 della legge 243/2012 sul pareggio di bilancio degli enti territoriali, hanno considerato illegittima la limitazione dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione attraverso formulazioni specificatamente restrittive del saldo di competenza. Alla luce di tali importanti sentenze, che di fatto mettono in discussione l'intera disciplina del pareggio di bilancio, aprendo lo scenario di un suo superamento, è stato rafforzato nelle premesse del decreto il carattere conoscitivo delle richieste di informazione contenute nel monitoraggio del saldo, anche ai fini delle opportune valutazioni sulla necessità di rivedere il sistema sanzionatorio vigente per il 2018. Infatti, in coerenza con le citate sentenze,

---

*4 Sentenze della Corte Costituzionale n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018.*

si ritengono non applicabili le norme sanzionatorie degli eventuali sforamenti del saldo di competenza basate su una normativa primaria definita sostanzialmente illegittima dalla Corte Costituzionale.

Entro il 31 marzo di ciascun anno, gli enti devono certificare il rispetto del saldo finale di competenza riferito all'anno precedente (comma 470, legge di bilancio 2017). 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 saldo di finanza pubblica e come tale pertanto sanzionato. Gli enti possono inviare la certificazione solo se hanno compilato ed inviato il modello del monitoraggio del saldo al 31 dicembre. Agli enti che non avranno effettuato il monitoraggio finale, quindi, il sistema web non consentirà l'invio della certificazione.

Nel caso in cui la trasmissione della certificazione avvenga in ritardo, ma comunque entro il 30 maggio 2019 ed attesti il rispetto del saldo di competenza, nei dodici mesi successivi al ritardato invio, all'ente si applicherà la sola sanzione relativa al divieto di assunzione di personale a tempo indeterminato. Se, invece, decorsi 30 giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto (30 maggio 2019), 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 (29 giugno 2019), pena la decadenza dal ruolo di revisore (comma 471 legge di bilancio 2017). Se il commissario ad acta trasmette la certificazione entro tale termine e questo 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 476 della legge di bilancio 2017 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.

I dati contabili risultanti dal rendiconto e dalla certificazione devono corrispondere. In caso di difformità, gli enti sono tenuti all'invio di una nuova certificazione a rettifica di quella precedentemente inviata entro e non oltre 60 giorni dal termine per l'approvazione del rendiconto (30 giugno 2019). Oltre il termine del 30 giugno gli enti devono inviare una nuova certificazione, che rettifica quella già inviata, solo nel caso in cui rilevano un peggioramento del proprio saldo (comma 474). La circolare MEF n. 5 del 2018 ribadisce che tale situazione si verifica quando:

- a. nel caso di mancato conseguimento del nuovo obiettivo di saldo già certificato, la nuova certificazione attesta una maggiore differenza fra saldo finanziario conseguito e 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 in caso di mancato raggiungimento del saldo. Ciò al fine di definire l'ammontare delle sanzioni da comminare e delle conseguenti risorse da assegnare in corso d'anno agli enti per la premialità, di cui al comma 479 della legge di bilancio 2017.

Gli enti locali per i quali, a seguito della dichiarazione di dissesto, sono sospesi i termini per la deliberazione del bilancio sono tenuti ad inviare la cer-

tificazione 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.

La circolare MEF n. 5 del 2018, inoltre, specifica che alle Sezioni regionali della Corte dei conti, in aggiunta alla possibilità di comminare sanzioni pecuniarie agli amministratori e ai responsabili finanziari che abbiano posto in essere comportamenti elusivi<sup>(5)</sup> 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.

### **3. Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo**

La legge di bilancio 2018 ha confermato l'impianto sanzionatorio previsto per il mancato rispetto del saldo finale di competenza, in attesa delle necessarie modifiche da apportare sulla base delle sentenze della Corte Costituzionale più volte richiamate.

---

*5 La circolare MEF n. 5 del 2018 richiama, a titolo esemplificativo, alcuni comportamenti elusivi: non corretta imputazione in bilancio di entrate e spese, sovrastima delle entrate, accertamenti di entrata effettuati in assenza delle condizioni previste dalla norma, imputazione delle spese di un esercizio finanziario ai bilanci di esercizi futuri, evidente sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l'ente e le sue diramazioni societarie e para-societarie. Oltre alla sanzione pecuniaria comminata dalla Corte dei Conti, è prevista la nullità dei contratti stipulati.*



In caso di mancato conseguimento del saldo finale di competenza gli enti locali, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza<sup>6)</sup>:

- a) sono assoggettati ad una riduzione del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'importo dello scostamento registrato. Tali riduzioni sono applicate nel triennio successivo a quello dell'inadempienza e a quote costanti, così assicurando una maggiore sostenibilità della sanzione sui bilanci comunali;
- 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;
- c) non possono ricorrere all'indebitamento per gli investimenti;
- 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. Sono esclusi da tale divieto le assunzioni di personale a tempo determinato, fino al 31 dicembre, per le funzioni di protezione civile, polizia locale, istruzione pubblica e settore sociale, in ogni caso nei limiti vigenti per le assunzioni di personale a tempo determinato;
- 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.

Viene inoltre confermato il criterio di proporzionalità della sanzione nel caso in cui l'ente non abbia rispettato il saldo per un importo inferiore al

---

*6 Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo non hanno subito modifiche rispetto all'anno precedente. Per una trattazione completa del tema si rinvia a "Il bilancio 2017", pubblicato da I fel ad ottobre 2017; in questa edizione vengono quindi presentati solo gli elementi salienti.*

3% degli accertamenti delle entrate finali. In tal caso, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza:

- il limite agli impegni di spesa corrente è pari a quello dell'anno precedente (senza la riduzione dell'1% previsto in caso di sfioramento 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 al MEF - RGS. 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. I contratti di servizio e gli altri atti posti in essere che si configurano come elusivi delle regole per il conseguimento del saldo o dei principi contabili sono nulli.

#### **4. Il sistema premiale**

A decorrere dal 2018 è previsto un sistema premiale a favore degli enti che rispettano il saldo finale di competenza, presentano un saldo finale di cassa non negativo ed inviano la certificazione entro il 31 marzo. Alle Città metropolitane, alle Province e ai Comuni che presentano congiuntamente le tre

condizioni sopra richiamate sono assegnate le eventuali risorse derivanti dalle sanzioni finanziarie comminate agli enti inadempienti del rispettivo comparto. Le risorse della premialità 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. Per l'anno in corso, il decreto di assegnazione delle risorse premiali non è ancora stato pubblicato.

Così come per le sanzioni, è previsto un criterio di proporzionalità anche in fase premiale. In particolare, la norma fissa una soglia entro la quale l'*overshooting* può essere considerato fisiologico e non indice di scarsa capacità di programmazione/gestione delle risorse disponibili. Quindi, per i Comuni che rispettano il saldo (e che inviano la certificazione entro i termini) e 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<sup>(7)</sup>. Nella sostanza, occorre che il rapporto tra il margine positivo realizzato dall'ente, desumibile dalla voce 7 del prospetto per la certificazione del saldo 2017 ("differenza tra il saldo tra entrate e spese finali valide ai fini del saldo di finanza pubblica e obiettivo di saldo finale di competenza 2017 rideterminato") e gli accertamenti delle entrate finali (pari alla somma dei primi 5 titoli delle entrate del bilancio armonizzato, compresi il FPV di parte corrente e di parte capitale) sia inferiore all'1%.

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 cosiddetto "Manovrina".*

## **5. I Patti di solidarietà**

I patti di solidarietà sono lo strumento individuato dal legislatore per favorire il più ampio utilizzo degli spazi finanziari disponibili per il rilancio degli investimenti locali, in particolare tramite lo smaltimento degli avanzi di amministrazione degli esercizi precedenti.

I patti di solidarietà si articolano in:

- patto nazionale, verticale ed orizzontale. La componente verticale è disciplinata dalla legge di bilancio (commi 485-494 legge bilancio 2017) e non richiede la restituzione degli spazi finanziari acquisiti, mentre quella orizzontale è disciplinata dal DPCM n. 21 del 21 febbraio 2017, che dà attuazione all'articolo 10 della legge n. 243 del 2012, come novellato dalla legge n. 164 del 2016, e prevede la restituzione degli spazi ottenuti nel biennio successivo;
- intese regionali, che devono necessariamente prevedere la parte "orizzontale", basata sulle cessioni di spazi da parte di enti che non prevedono di utilizzarne e corrispondenti assegnazioni a favore di enti che ne richiedono. Questa parte richiede - di norma - la restituzione degli spazi ceduti negli anni successivi. Le intese regionali possono comprendere anche una parte "verticale", vale a dire con assegnazioni di spazi da parte della Regione senza obbligo di restituzione per Comuni, Province e Città metropolitane.

Gli spazi finanziari devono essere utilizzati per effettuare spese di investimento da realizzare attraverso l'uso dell'avanzo di amministrazione degli anni precedenti e il ricorso al debito. Si tratta di spazi aggiuntivi rispetto agli spazi finanziari autonomamente a disposizione di ciascun ente. Pertanto, non possono essere richiesti spazi qualora le operazioni di investimento di un ente, realizzate mediante debito o avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti, possano essere effettuate nel rispetto del proprio saldo, ma solo nell'eventualità in cui l'ente riveli una mancanza di copertura ai fini del saldo per la realizzazione degli investimenti previsti. Infatti il DPCM n. 21 del 2017, nel precisare che il finanziamento delle ope-

re 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.

La diversa fonte di finanziamento (avanzo di amministrazione o debito) incide sulle modalità di utilizzo degli spazi finanziari. Nel caso di investimenti finanziati con avanzo di amministrazione, gli spazi finanziari possono essere utilizzati per nuovi investimenti ed essere riferiti ad impegni esigibili nell'anno di riferimento (2018) nonché al fondo pluriennale vincolato di spesa, costituito nell'anno di riferimento a copertura degli impegni esigibili nei futuri esercizi. Nel caso, invece, di spazi finanziari richiesti per investimenti finanziati con debito, gli spazi possono essere utilizzati anche per investimenti già in corso, ma "esclusivamente" a copertura di impegni di spesa in conto capitale esigibili nell'anno di riferimento, anche se assunti in esercizi precedenti.

Inoltre, la richiesta di acquisizione di spazi deve essere corredata delle informazioni relative al fondo di cassa dell'anno precedente e all'avanzo di amministrazione, al netto della quota accantonata al Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE), risultante dal rendiconto o dal preconsuntivo dell'anno precedente. Qualora le richieste complessive di spazi risultino superiori alla disponibilità, l'assegnazione è effettuata a favore degli enti che presentano la maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto all'avanzo di amministrazione.

Rispetto allo scorso anno, la legge di bilancio 2017 ha esteso a tutte le tipologie di spazi finanziari (patti di solidarietà ed intese regionali) la previsione secondo cui i Comuni facenti parte di un'Unione, che hanno delegato le funzioni connesse alla realizzazione di opere pubbliche, possono richiedere spazi per la quota di contributi trasferita all'Unione stessa per

investimenti in opere pubbliche riferite alla medesima delega di funzioni. Tale previsione era precedentemente limitata agli spazi per interventi di edilizia scolastica nell'ambito del patto nazionale verticale.

Gli spazi finanziari acquisiti mediante i patti di solidarietà nazionale e le intese regionali hanno uno specifico vincolo di destinazione, dal momento che devono essere utilizzati esclusivamente per sostenere spese di investimento e non possono, quindi, essere utilizzati per altre finalità. 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 rispetto alle 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, il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico-finanziario devono, pertanto, attestare che almeno il 90% degli 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. Il mancato rispetto di questo parametro è inoltre sanzionato con l'impossibilità di beneficiare di spazi finanziari nell'anno successivo a quello dell'invio della certificazione. Pertanto, un ente che abbia richiesto spazi finanziari nel 2018 dovrà certificare - a marzo 2019 - di aver impegnato almeno il 90% per spese di investimento. In caso contrario, non potrà partecipare ai patti di solidarietà nazionale o alle intese regionali nell'anno 2020.

Infine, gli investimenti realizzati con l'utilizzo degli spazi finanziari sono controllati dal sistema di monitoraggio opere pubbliche della Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP-MOP). La mancata trasmissione delle informazioni nei tempi e nelle modalità stabilite 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. Il divieto di assunzione decorre dal giorno successivo a quello delle scadenze trimestrali previste per l'invio di tali informazio-

ni; interpretazioni restrittive che anticipano tale decorrenza al periodo di formazione dei documenti oggetto delle trasmissioni di dati non hanno alcun fondamento.

### **Gli enti colpiti dal sisma 2016/2017**

L'articolo 43-bis del decreto legge n. 50 del 2017 ha introdotto una importante deroga agli obblighi di finanza pubblica per gli enti colpiti dal sisma ricompresi negli Allegati 1, 2 e 2-bis del dl n. 189 del 2016. Per il triennio 2017-2019, la norma prevede che a tali enti siano assegnati spazi finanziari in misura pari alle spese sostenute per investimenti connessi alla ricostruzione, al miglioramento della dotazione infrastrutturale nonché al recupero degli immobili e delle strutture destinati a servizi per la popolazione, da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti e il ricorso al debito, purché tali investimenti siano documentati in sede di certificazione del saldo stesso. Nella sostanza, la previsione normativa stabilisce che l'avanzo di amministrazione o il ricorso al debito utilizzati per realizzare l'ampia gamma di investimenti sopra indicati costituiscono, di fatto, entrata rilevante ai fini del rispetto del saldo finale di competenza.

Pertanto, tali enti devono fare richiesta di spazi finanziari solo ed esclusivamente per investimenti diversi da quelli le cui finalità sono espressamente indicate dal dl n. 50 del 2017 e dal dl n. 91 del 2017.

### **5.1 Il Patto di solidarietà nazionale verticale**

Il patto di solidarietà nazionale verticale, introdotto con la legge di stabilità per il 2017, consente agli enti locali di realizzare investimenti, nonostante il vincolo del pareggio di bilancio e senza impatti negativi per i saldi di finanza pubblica, grazie ad un meccanismo di flessibilità che permette l'utilizzo degli avanzi di bilancio degli esercizi precedenti e il ricorso al debito.

Il comma 485, dell'articolo 1 della legge n. 232 del 2016, come sostituito dal comma 874, lett. a) dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) assegna, per ciascuno degli anni 2018 e 2019, spazi finanziari agli enti locali nel limite complessivo di 900 milioni di euro annui, di cui 400 milioni di euro annui destinati ad interventi di edilizia scolastica e 100 milioni di euro annui ad interventi di impiantistica sportiva, nell'ambito dei patti nazionali di cui all'articolo 10, comma 4, della legge 24 dicembre 2012, n. 243. Per il quadriennio 2020-2023 il limite complessivo di spazi finanziari disponibili è invece pari a 700 milioni di euro annui. Tali spazi finanziari sono assegnati al fine di favorire le spese di investimenti<sup>(8)</sup> da realizzare attraverso l'uso dell'avanzo di amministrazione degli esercizi precedenti e il ricorso al debito e possono essere richiesti solo nel caso in cui le operazioni di investimento da realizzare non possano essere effettuate nel rispetto del proprio saldo finale di competenza.

Entro il termine perentorio del 20 gennaio di ciascun anno, gli enti locali devono inviare le richieste di spazi finanziari alla Struttura di Missione nel caso di edilizia scolastica, all'Ufficio per lo sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri nel caso di impiantistica sportiva o alla Ragioneria generale dello Stato per le restanti opzioni. Entro il termine del 10 febbraio, la Struttura di Missione per l'edilizia scolastica (SMES) e l'Ufficio per lo sport, sulla base delle domande pervenute e dei criteri richiesti dalla normativa, individuano gli enti locali beneficiari e l'importo degli spazi finanziari da attribuire a ciascuno e comunicano successivamente tali dati alla Ragioneria generale dello Stato. Il decreto di assegnazione degli spazi è, infatti, unico per tutte le tipologie di interventi previsti ed è emesso dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento Ragioneria generale dello Stato.

Come anticipato, per tutte le tipologie di spazi finanziari, le richieste degli enti locali devono essere corredate dalle informazioni relative al

---

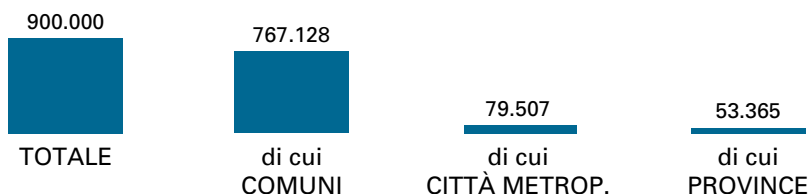
*8 La richiesta di spazi finanziari può essere effettuata non solo per investimenti in opere pubbliche, ma anche per investimenti ad esse connessi o ulteriori investimenti (es. arredi e attrezzature).*



fondo di cassa dell'anno precedente e all'avanzo di amministrazione, al netto della quota accantonata al Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE), risultante dal rendiconto o dal preconsuntivo dell'anno precedente. Qualora le richieste complessive di spazi risultino superiori alla disponibilità per ciascuna tipologia individuata dalla norma, l'assegnazione è effettuata a favore degli enti che presentano la maggiore incidenza del fondo di cassa rispetto all'avanzo di amministrazione. Nel caso in cui, invece, le richieste di spazi per interventi di edilizia scolastica o di impiantistica sportiva dovessero risultare inferiori rispetto agli spazi finanziari disponibili, l'importo eccedente incrementerà il plafond delle disponibilità messe a disposizione degli enti locali per gli altri interventi previsti dal comma 492 della legge di bilancio 2017 e gestiti direttamente dalla Ragioneria generale dello Stato.

Dei 900 milioni di euro messi a disposizione, i Comuni hanno acquisito spazi finanziari per 767 milioni di euro, l'85,2% del complessivo plafond messo a disposizione, i due terzi dei quali a favore di realtà comunali localizzate nelle regioni del Nord. Complessivamente hanno beneficiato di spazi finanziari distribuiti con il patto nazionale verticale 1.846 enti, di cui 1.807 Comuni. I comuni fino a 5.000 abitanti che hanno ottenuto spazi sono 1.259 (per complessivi 304,6 milioni di euro), mentre quelli con popolazione compresa tra i 5.001 e i 15.000 abitanti sono 406 (per complessivi 244,1 milioni di euro). Nel complesso queste due fasce demografiche assorbono il 71,5% degli spazi acquisiti dal comparto comunale.

**Grafico 1. Patto nazionale verticale per l'anno 2018: spazi finanziari acquisiti da Comuni, Città Metropolitane e Province.**  
Valori in migliaia di euro



Fonte: elaborazione IFEL su dati RGS

**Tabella 1. Patto nazionale verticale per l'anno 2018: spazi finanziari acquisiti dai Comuni per settore di intervento. Valori in migliaia di euro e percentuali**

Regione	Edilizia scolastica	Impiantistica sportiva	Altri interventi	Totale spazi acquisiti	
				v.a.	%
Piemonte	26.754	7.336	61.520	95.610	12,5%
Valle d'Aosta	363	172	3.289	3.824	0,5%
Lombardia	65.751	17.628	87.023	170.402	22,2%
Liguria	13.508	4.651	17.083	35.242	4,6%
Trentino Alto Adige	14.730	300	2.909	17.939	2,3%
Veneto	38.115	12.438	63.988	114.541	14,9%
Friuli Venezia Giulia	1.205	571	363	2.139	0,3%
Emilia Romagna	21.201	6.755	43.605	71.561	9,3%
Toscana	12.951	4.342	17.587	34.880	4,5%
Umbria	1.414	737	1.534	3.685	0,5%
Marche	7.156	2.647	10.611	20.414	2,7%
Lazio	11.024	1.501	4.030	16.555	2,2%
Abruzzo	3.958	2.998	7.547	14.503	1,9%
Molise	465	827	1.981	3.273	0,4%
Campania	10.241	5.556	9.140	24.937	3,3%
Puglia	7.955	4.749	3.729	16.433	2,1%
Basilicata	510	3.094	15.432	19.036	2,5%
Calabria	4.761	1.916	9.143	15.820	2,1%
Sicilia	7.473	7.379	7.653	22.505	2,9%
Sardegna	6.697	13.603	43.529	63.829	8,3%
<b>Totale</b>	<b>256.232</b>	<b>99.200</b>	<b>411.696</b>	<b>767.128</b>	<b>100,0%</b>
Nord	181.627	49.851	279.780	511.258	66,6%
Centro	32.545	9.227	33.762	75.534	9,8%
Sud e Isole	42.060	40.122	98.154	180.336	23,5%
Fino a 1.000 abitanti	2.640	1.383	42.942	46.965	6,1%
Da 1.001 a 5.000 ab.	58.240	32.343	167.067	257.650	33,6%
Da 5.001 a 15.000 ab.	90.321	35.440	118.424	244.185	31,8%
Da 15.001 a 30.000 ab.	49.980	13.274	23.479	86.733	11,3%
Da 30.001 a 60.000 ab.	35.035	8.224	19.530	62.789	8,2%
Da 60.001 a 100.000 ab.	11.731	3.866	12.013	27.610	3,6%
Da 100.001 a 250.000 ab.	6.236	4.670	22.671	33.577	4,4%
Oltre 250.000 abitanti	2.049	0	5.570	7.619	1,0%

Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS.

### *Edilizia scolastica*

Le richieste di assegnazione degli spazi finanziari per interventi di edilizia scolastica (co. 487, 488, 488-bis, 489 della legge di bilancio 2017) sono state evase secondo i criteri prioritari espressamente indicati nella legge di bilancio:

- interventi di edilizia scolastica già avviati, a valere su risorse acquisite mediante contrazione di mutuo, per i quali sono stati attribuiti spazi finanziari nell'anno precedente (ciò al fine di favorire la completa realizzazione di opere già avviate), nonché interventi finanziati dai mutui BEI per la quota di cofinanziamento a carico dell'ente;
- interventi di nuova costruzione di edifici scolastici o di adeguamento antisismico degli edifici esistenti, per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del codice unico di progetto (CUP) e del cronoprogramma aggiornato della spesa e delle opere, che non abbiano pubblicato il bando alla data della richiesta di spazi finanziari;
- interventi di edilizia scolastica per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del CUP e del cronoprogramma aggiornato della spesa e delle opere, che non abbiano pubblicato il bando di gara alla data della richiesta di spazi finanziari;
- interventi di nuova costruzione di edifici scolastici o di adeguamento antisismico degli edifici esistenti per i quali gli enti dispongono del progetto definitivo completo del CUP;
- altri interventi di edilizia scolastica per i quali gli enti dispongono del progetto definitivo completo del CUP.

La presenza del progetto esecutivo validato o di quello definitivo 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. 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. A tal proposito, infatti, l'avviso pubblico per le richieste in questione precisava che era possibile richiedere spazi finanziari anche per ulteriori tipologie di interventi di edilizia scolastica, incluso l'affidamento della sola progettazione definitiva ed esecutiva.

Come previsto dal dl n. 50 del 2017, possono richiedere spazi finanziari per interventi di edilizia scolastica anche i Comuni facenti parte di un'Unione di comuni alla quale è stata delegata la funzione dell'edilizia scolastica. In questo caso, i trasferimenti comunali in conto capitale a favore dell'Unione sono equiparati agli investimenti direttamente effettuati dai Comuni.

Tutte le richieste di spazi pervenute nei tempi e nelle modalità stabilite sono state soddisfatte. A fronte dei 400 milioni di euro messi a disposizione, le richieste ammontano a 342 milioni di euro (di cui 256,2 milioni di euro - pari al 74,4% del totale - distribuite a favore di 563 Comuni). Gli spazi finanziari eccedenti, pari a 58 milioni di euro, sono stati pertanto destinati, come previsto dalla norma, alle finalità degli altri interventi indicati dal comma 492 della legge di bilancio e gestiti direttamente dalla Ragioneria generale dello Stato.

La tabella 2 evidenzia la ripartizione degli spazi per tipologia di priorità. La maggior parte delle richieste di spazi (361 per complessivi 76,9 milioni di euro, il 30% del totale degli spazi assegnati) appartiene alla categoria residuale, quella volta a finanziare tipologie di interventi di edilizia scolastica non specificatamente previsti dalla legge di bilancio, compreso l'affidamento della progettazione, definitiva o esecutiva. Si segnala, inoltre, come 69 Comuni (per 25,4 milioni di euro, il 10% circa del totale) abbiano richiesto spazi per proseguire interventi finanziati da debito, già avviati nel corso dell'anno precedente anche grazie a spazi ottenuti in quell'occasione.

**Tabella 2. Patto nazionale verticale per l'anno 2018: spazi finanziari acquisiti dai Comuni e numero di enti beneficiari per l'edilizia scolastica. Valori in migliaia di euro**

Tipologia di intervento	Importo spazi acquisiti	Numero interventi beneficiari
A - Interventi finanziati con debito già beneficiari di spazi nel 2017 o finanziati con mutui BEI per la sola quota finanziata con risorse proprie	25.439	69
B - Interventi di nuova costruzione o adeguamento antisismico dotati di progettazione esecutiva	36.010	44
C1 - Altri interventi dotati progettazione esecutiva	58.251	205
C2 - Interventi di nuova costruzione o adeguamento antisismico dotati di progettazione definitiva	21.663	31
C3 - Altri interventi dotati progettazione definitiva	37.980	118
D - Altri interventi, comprese le spese di progettazione	76.889	361
<b>Totale</b>	<b>256.232</b>	<b>828</b>

*Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS*

### *Impiantistica sportiva*

I 100 milioni di euro di spazi finanziari per interventi di impiantistica sportiva sono stati assegnati sulla base della seguente lista di priorità (co. 487-bis, 488-ter, 489 della legge di bilancio 2018):

- interventi, su impianti sportivi esistenti, di messa a norma e in sicurezza compreso l'adeguamento antisismico, di abbattimento delle barriere architettoniche, di efficientamento energetico e di ripristino della funzionalità per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del CUP e del cronoprogramma aggiornato della spesa e delle opere, che non abbiano pubblicato il bando di gara alla data della richiesta di spazi finanziari;
- altri interventi relativi a impianti sportivi per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla vigente

normativa, completo del CUP e del cronoprogramma aggiornato della spesa e delle opere, che non abbiano pubblicato il bando di gara alla data della richiesta di spazi finanziari;

- interventi, su impianti sportivi esistenti, di messa a norma e in sicurezza compreso l'adeguamento antisismico, di abbattimento delle barriere architettoniche, di efficientamento energetico e di ripristino della funzionalità per i quali gli enti dispongono del progetto definitivo completo del CUP;
- altri interventi relativi a impianti sportivi per i quali gli enti dispongono del progetto definitivo completo del CUP.

Anche in questo caso l'ordine di priorità indicato dalla normativa vigente non esclude che gli enti locali possano richiedere spazi per interventi ulteriori e diversi. Analogamente a quanto avviene per l'edilizia scolastica (e agli interventi gestiti direttamente dalla Ragioneria generale dello Stato), in questo caso gli spazi sono assegnati solo in via residuale, dopo aver soddisfatto pienamente le richieste secondo l'ordine di priorità previsto dalla norma.

Le richieste di spazi pervenute nei termini previsti ammontano a 120 milioni di euro. Pertanto in questo caso, essendo le richieste superiori al plafond disponibile, l'assegnazione degli spazi è avvenuta sulla base del criterio previsto dalla legge di bilancio, ovvero la maggiore incidenza del fondo cassa rispetto all'avanzo di amministrazione.

Dei 100 milioni di euro disponibili, 99,2 milioni di euro sono gli spazi finanziari ottenuti da 315 Comuni (tabella 3), i due terzi dei quali (67,8 milioni di euro, il 68,3% del totale) per interventi (dotati di progettazione definitiva od esecutiva) finalizzati alla messa a norma e in sicurezza di impianti sportivi esistenti, all'adeguamento antisismico, all'abbattimento delle barriere architettoniche e all'efficientamento energetico delle strutture. Si evidenzia, inoltre, una quota significativa di spazi acquisiti finanziati con debito (54,9 milioni di euro, ossia il 55,3% del totale), per effetto soprattutto delle condizioni di finanziamento molto favorevoli garantite agli enti locali dall'Istituto per il Credito Sportivo.

**Tabella 3. Patto nazionale verticale per l'anno 2018: spazi finanziari acquisiti dai Comuni e numero di enti beneficiari per l'impiantistica sportiva. Valori in migliaia di euro**

Tipologia di intervento	Importo spazi acquisiti	Numero interventi beneficiari
A - Interventi di messa a norma e in sicurezza dotati di progettazione esecutiva	31.583	115
B - Altri interventi dotati di progettazione esecutiva	11.541	54
C - Interventi di messa a norma e in sicurezza dotati di progettazione definitiva	36.265	102
D - Altri interventi dotati di progettazione definitiva	19.811	59
<b>Totale</b>	<b>99.200</b>	<b>330</b>

*Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS*

#### *Altre tipologie di intervento*

Per gli spazi finanziari non riferiti all'edilizia scolastica o all'impiantistica sportiva, la legge di bilancio 2018 (co. 492) ha previsto l'assegnazione di 400 milioni di euro, cui si aggiungono i circa 58 milioni di euro non richiesti per l'edilizia scolastica, sulla base del seguente ordine di priorità:

- 0a) investimenti dei Comuni finalizzati a fronteggiare gli eccezionali eventi sismici del 2009 e del 2012 e la ricostruzione, finanziati con avanzo di amministrazione o da operazioni di indebitamento;
- 0b) investimenti degli enti locali finanziati con avanzo di amministrazione o da operazioni di indebitamento, finalizzati al ripristino e alla messa in sicurezza del territorio, a seguito di danni derivanti da eccezionali eventi meteorologici per i quali sia stato dichiarato, nell'anno precedente la data della richiesta di spazi finanziari, lo stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5, della legge 225/1992;
- 0c) investimenti già avviati, a valere su risorse acquisite mediante contrazione di mutuo e per i quali sono stati attribuiti spazi finanziari nell'anno precedente la richiesta;
  - a) investimenti finanziati con avanzo di amministrazione o mediante operazioni di indebitamento:

- 1) dei Comuni costituiti a seguito dei processi di fusione, nel quinquennio precedente all'anno di riferimento;
  - 2) dei Comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti;
  - 2-bis) dei Comuni con popolazione compresa tra 5.001 e 15.000 abitanti. Per tali enti, a differenza delle precedenti priorità, è richiesto il progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma della spesa;
- a)bis investimenti finanziati con avanzo di amministrazione o mediante operazioni di indebitamento la cui progettazione definitiva e/o esecutiva è stata finanziata a valere sul *“fondo per la progettazione definitiva ed esecutiva nelle zone a rischio sismico e per la messa in sicurezza del territorio dal dissesto idrogeologico”* di cui all'art. 41-bis del dl 50 del 2017;
- a)ter spese per investimenti finalizzati all'attuazione del Piano triennale per l'informatica nella pubblica amministrazione, relativi allo sviluppo software e alla manutenzione evolutiva, ivi compresi la progettazione, la realizzazione, il collaudo, l'installazione e l'avviamento presso l'ente locale di software sviluppato ad hoc o di software pre-esistente e reingegnerizzato, la personalizzazione di software applicativo già in dotazione dell'ente locale o sviluppato per conto di altra unità organizzativa e riutilizzato, tenendo conto del seguente ordine prioritario:
- 1) interventi finalizzati all'attuazione delle azioni relative alla razionalizzazione dei *datacenter* e all'adozione del *cloud*, nonché per la connettività; allo sviluppo di base dati di interesse nazionale e alla valorizzazione degli open data nonché all'adozione delle piattaforme abilitanti; all'adozione del nuovo modello di interoperabilità; all'implementazione delle misure di sicurezza all'interno delle proprie infrastrutture e all'adesione alla piattaforma digitale nazionale di raccolta dei dati;
  - 2) interventi finalizzati all'attuazione delle restanti azioni contenute all'interno del Piano triennale per l'informatica nella pubblica amministrazione;
- 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 vigente normativa, completo del cronoprogramma della spesa;
- d) investimenti finalizzati alla prevenzione del rischio idrogeologico e alla messa in sicurezza e 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 vigente normativa, completo del cronoprogramma della spesa;
  - d)bis progettazione definitiva ed esecutiva di investimenti finalizzati al miglioramento della dotazione infrastrutturale o al recupero degli immobili e delle strutture destinati a servizi per la popolazione, finanziati con avanzo di amministrazione;
  - d)ter investimenti finalizzati al potenziamento e al rifacimento di impianti per la produzione di energia elettrica di fonti rinnovabili diverse dal fotovoltaico, per i quali gli enti dispongono del progetto esecutivo redatto e validato in conformità alla vigente normativa, completo del cronoprogramma della spesa.

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

- e) investimenti finanziati con avanzo di amministrazione per interventi diversi da quelli espressamente previsti in legge di bilancio 2018;
- f) investimenti finanziati con operazioni di indebitamento (esclusivamente per impegni esigibili nel 2018) per interventi diversi da quelli espressamente previsti in legge di bilancio 2018.

La disponibilità del progetto esecutivo validato, infatti, costituisce anche in questo caso un elemento che incide sulla priorità di assegnazione degli spazi finanziari. Tali tipologie di richieste sono soddisfatte in via residuale, solo dopo aver soddisfatto pienamente le richieste di spazi finanziari espressamente richiamate dalla normativa.

Rispetto al precedente ordine di priorità si segnala, inoltre, che il decreto legislativo 13 dicembre 2017, n. 217, che introduceva la priorità a-ter), pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 12 gennaio 2018, è entrato in vigore solo il 27 gennaio 2018, in data successiva alla scadenza del termine fissato per la richiesta di spazi. Per tale ragione non è stato possibile prendere in considerazione tale priorità; pertanto le richieste effettuate a valere della lettera a-ter) sono confluite nelle priorità di cui alle lettere a2) se presentate dai Comuni con meno di 5.000 abitanti, a2-bis) se presentate da Comuni con popolazione compresa tra 5.001 e 15.000 abitanti, nelle voci residuali e) ed f) se presentate dagli altri enti locali. Analogamente a quanto previsto fin dal 2017 per gli interventi di edilizia scolastica, la legge di bilancio 2018 ha esteso alle Unioni di comuni il perimetro di applicazione degli spazi finanziari per le ulteriori tipologie di interventi (sia nell'ambito del patto nazionale che delle intese regionali), equiparando agli investimenti diretti effettuati dai Comuni i trasferimenti in conto capitale che gli stessi destinano a favore dell'Unione di appartenenza per la realizzazione di investimenti in opere pubbliche, qualora la realizzazione sia stata delegata all'Unione stessa.

Le domande di spazi ammontano complessivamente a circa 585 milioni di euro, di cui circa 76 milioni di euro richiesti dalle Città metropolitane e dalle province e circa 509 milioni di euro richiesti dai Comuni. Le domande di spazi finanziari relative alle priorità espressamente previste dalla legge di bilancio ammontano a 317 milioni di euro, quindi sono state interamente soddisfatte. Le richieste di spazi per finalità riconducibili alle lettere e) ed f) del precedente elenco ammontano a 268 milioni di euro. Tuttavia, dal momento che gli spazi finanziari residuali disponibili risultavano pari a 141 milioni di euro, l'assegnazione è avvenuta sulla base del criterio previsto in legge di bilancio a favore degli enti con la maggiore incidenza del fondo cassa rispetto all'avanzo di amministrazione.

I Comuni hanno acquisito spazi per complessivi 411,6 milioni di euro, la metà dei quali a favore di enti fino a 15mila abitanti. Si tratta di un dato importante, che sottolinea la necessità degli enti di minori dimensioni

demografiche di poter contare su vincoli meno stringenti di bilancio per fare fronte alla realizzazione di investimenti locali. Molto elevata anche la richiesta di spazi per interventi non specificatamente previsti in legge di bilancio finanziati da avanzo (94,7 milioni di euro, il 23% del totale).

**Tabella 4. Patto nazionale verticale per l'anno 2018: spazi finanziari acquisiti dai Comuni e numero di enti beneficiari per altri interventi. Valori in migliaia di euro**

<b>Tipologia di intervento</b>	<b>Importo spazi acquisiti</b>	<b>Numero interventi beneficiari</b>
0a) - Eventi sismici 2009 e 2012	23.663	19
0b) - Messa in sicurezza del territorio con dichiarazione stato di emergenza	10.517	5
0c) - Interventi finanziati con debito già beneficiari di spazi nel 2017	6.271	11
a1) - Interventi effettuati da comuni nati da fusione	18.931	26
a2) - Interventi effettuati da comuni fino a 5.000 abitanti	174.711	932
a2) bis - Interventi effettuati da comuni tra 5.001 e 15.000 abitanti	31.075	86
a-bis) - Interventi con progettazione finanziata ex art. 41-bis DL 50/2017	1.168	2
c) - Interventi di miglioramento sismico dotati di progettazione esecutiva	3.621	9
d) - Interventi di prevenzione rischio idrogeologico, messa in sicurezza e bonifica ambientale dotati di progettazione esecutiva	15.196	21
d-bis) - Progettazione definitiva ed esecutiva	12.669	86
d-ter) - Interventi per impianti fonti rinnovabili dotati di progettazione esecutiva	941	1
e) - Altri investimenti finanziati con avanzo di amministrazione	94.762	125
f) - Altri investimenti finanziati con debito esigibili nell'anno	18.171	27
<b>Totale</b>	<b>411.696</b>	<b>1.350</b>

Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS

## **5.2 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, nel rispetto per ciascun anno di riferimento del saldo finale non negativo riferito al complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la Regione stessa. Gli scambi degli spazi che avvengono nell'ambito delle intese regionali consentono la redistribuzione, sul territorio regionale, di spazi finanziari tra gli enti, a favore di quelli con maggiore capacità di investimento e minor margine autonomo di bilancio. Infatti, le intese regionali intervengono ad integrazione degli spazi finanziari già disponibili nel bilancio degli enti ed esclusivamente qualora questi ultimi non siano sufficienti per realizzare le opere pubbliche programmate. La norma precisa, infatti, che l'ente non può chiedere spazi finanziari per investimenti se è in grado di effettuarli nel rispetto del proprio saldo finanziario.

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, 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, fermo restando che la quota del primo anno non può essere superiore al 50 per cento. 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%.

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

- a) 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 sottoposti al Patto di stabilità interno;

- b) 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 cui si riferisce l'intesa regionale;
- c) 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 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;
- 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 sopra riportati.

Nel 2018 i termini per le intese regionali sono stati anticipati rispetto all'anno precedente. Ciascuna Regione, infatti, ha attivato la procedura per l'intesa entro il 15 febbraio, al fine di definire tempestivamente priorità e criteri di assegnazione in raccordo con i CAL e/o le rappresentanze degli enti locali. Gli enti dovevano manifestare le proprie disponibilità/ richieste di spazi entro il 31 marzo. L'intera procedura si è conclusa entro il 30 aprile con la comunicazione regionale al Mef-RGS degli spazi ceduti/ assegnati. Al riguardo preme evidenziare come tale strumento sia attivo

principalmente presso le regioni del Centro-Nord, mentre tra le regioni meridionali, solo in Puglia e Sicilia è stato possibile procedere con lo scambio di spazi finanziari.

Al fine di sostenere presso le Regioni l'attivazione di un intervento verticale, strumento poco utilizzato negli anni precedenti, IFEL ha più volte messo in luce come gli elevati margini finanziari non utilizzati dalle Regioni potrebbero consentire la copertura delle intese verticali, in particolare a sostegno delle spese finanziate con debito, molto meno finanziate dal patto nazionale verticale. Parimenti, al fine di potenziare la cessione di spazi finanziari da parte dei Comuni, IFEL ha in più occasioni sensibilizzato gli enti affinché valutassero con la massima attenzione la possibilità di cedere spazi finanziari in eccesso, non solo per i positivi effetti di sistema che la cessione determina in termini di riduzione dell'*overshooting* (fenomeno che investe significativamente anche i Comuni), ma anche per poter disporre di maggiori spazi negli anni successivi (quando i margini ceduti verranno recuperati per effetto delle restituzioni), in coerenza con lo sviluppo della progettazione e realizzazione di opere.

L'impianto delle intese regionali è rimasto pressoché invariato rispetto allo scorso anno. L'unica novità è rappresentata dal venire meno del potere sostitutivo dello Stato in caso di mancato o ritardato avvio delle intese regionali, come conseguenza della sentenza della Corte Costituzionale n. 252 del 2017, emessa a seguito di eccezioni sollevate dalle Province autonome di Trento e di Bolzano e da alcune Regioni, che ha chiarito che il potere sostitutivo dello Stato nei confronti delle Regioni o delle Province autonome deve essere previsto da un atto avente valore di legge e non da un decreto, quale quello del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 21 del 2017 che disciplinava tale potere.

Nel 2018 lo strumento delle intese regionali verticali è stato attivato più ampiamente rispetto all'anno scorso, permettendo la concessione di complessivi 123,8 milioni di euro a favore di 421 Comuni. Si continua invece a registrare un ritardo diffuso delle intese regionali orizzontali, strumento an-

cora poco sviluppato, con la sola eccezione di Emilia-Romagna e Piemonte. In tale contesto, è significativo come in 6 regioni meridionali su 8 non vi sia stato alcuno scambio di spazi tra Comuni. In particolare, in Molise, Basilicata, Calabria e soprattutto Sardegna sono state attivate le intese regionali verticali, ma non quelle orizzontali. In Umbria, Marche, Abruzzo e Campania, invece, non si registrano scambi o attribuzioni di spazi di alcun tipo.

**Tabella 5. Intese regionali: spazi finanziari acquisiti dai Comuni e numero di enti beneficiari per l'anno 2018. Valori in migliaia di euro**

Regione	Importo spazi acquisiti		Numero Comuni beneficiari	
	Verticale*	Orizzontale	Verticale*	Orizzontale
Piemonte	0	18.246	0	123
Lombardia	33.000	3.521	148	10
Liguria	9.000	1.646	48	3
Veneto	0	2.094	0	13
Emilia Romagna	13.649	17.310	58	39
Toscana	0	1.933	0	10
Umbria	0	0	0	0
Marche	0	0	0	0
Lazio	0	991	0	7
Abruzzo	0	0	0	0
Molise	67	0	1	0
Campania	0	0	0	0
Puglia	12.414	100	16	1
Basilicata	5.350	0	14	0
Calabria	450	0	3	0
Sicilia	4.844	2.339	8	12
Sardegna	45.000	0	125	0
Italia	123.774	48.180	421	218
Nord	55.649	42.817	254	188
Centro	0	2.924	0	17
Sud e Isole	68.125	2.439	167	13

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

Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS

Il decreto legge n. 91 del 2018 (decreto Milleproroghe) ha previsto, come già accaduto per il 2017, una nuova finestra temporale per le sole intese regionali, disponendo che le regioni e le province autonome possono attivare nuovamente le intese regionali verticali per la cessione di spazi finanziari agli enti locali del proprio territorio, dando comunicazione al MEF-RGS degli ulteriori spazi ceduti dalla Regione e acquisiti dagli enti locali entro il termine perentorio del 30 settembre 2018. Le Regioni che hanno attivato il dispositivo sono Piemonte, Lombardia, Basilicata e Sicilia, per un importo complessivo a favore dei Comuni pari a 118 milioni circa.

### **5.3 Il Patto di solidarietà nazionale orizzontale**

Il patto di solidarietà nazionale orizzontale è l'ultima fase prevista per la cessione e l'acquisizione di spazi finanziari nel corso dell'anno. Infatti, le operazioni di investimento realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti e del debito, non soddisfatte dalle intese regionali, possono trovare sostegno tramite il Patto di solidarietà nazionale orizzontale, sempre nel rispetto del saldo finale di competenza del complesso degli enti territoriali.

Con tale strumento, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, le Città metropolitane, le Province e i Comuni possono richiedere, per il triennio 2018-2020 e per la quota non soddisfatta dalle intese regionali e/o dal patto nazionale verticale, spazi finanziari vincolati agli investimenti da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti ed il ricorso all'indebitamento. Contestualmente, questi stessi enti possono cedere, per il triennio 2018-2020, spazi finanziari finalizzati ad investimenti da realizzare attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti ed il ricorso all'indebitamento.

Le domande di cessione e acquisizione degli spazi finanziari devono essere formalizzate entro il termine perentorio del 16 luglio 2018. Gli spazi finanziari assegnati/ceduti sono stati assegnati, entro il 31 luglio 2018, dalla Ragioneria generale dello Stato, distintamente per i diversi com-



parti, tenendo conto dell'ordine prioritario di assegnazione previsto dal DPCM del 21 febbraio 2017, n. 21:

- a) Comuni esclusi dai vincoli di finanza pubblica nell'anno 2015 in quanto con popolazione fino a 1.000 abitanti;
- b) enti territoriali che dispongono di progetti esecutivi validati ed approvati in conformità alla vigente normativa, completi 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 territoriali che dispongono di progetti esecutivi validati ed approvati in conformità alla vigente normativa, completi 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.

Per l'anno 2018 le richieste di cessione di spazi finanziari sono state maggiori rispetto alle richieste di acquisizione. Pertanto, tutte le domande di acquisizione di spazi sono state soddisfatte. In particolare:

- le regioni e le province autonome non hanno ceduto né richiesto spazi finanziari;
- le province e le Città metropolitane hanno ceduto spazi finanziari per un importo pari a circa 9 milioni di euro, a fronte di richieste di acquisizione pari a circa 2 milioni di euro. Pertanto, le richieste di cessione sono state accolte in misura proporzionale alle richieste di acquisizione pervenute (23,4%);
- i Comuni hanno ceduto spazi finanziari per circa 56 milioni di euro, mentre le richieste di acquisizione sono state pari a circa 24 milioni di euro. Anche in questo caso, pertanto, le richieste di cessione sono state accolte in misura proporzionale alle richieste di acquisizione pervenute (42,6%).

**Tabella 6. Patto nazionale orizzontale per l'anno 2018: spazi finanziari acquisiti dai Comuni e numero di enti beneficiari. Valori in migliaia di euro e percentuali**

Regione	Spazi acquisiti	% Spazi acquisiti	N. Comuni beneficiari	% Comuni beneficiari
Piemonte	2.219	9,2%	16	13,2%
Valle d'Aosta	0	0,0%	0	0,0%
Lombardia	5.640	23,4%	30	24,8%
Liguria	894	3,7%	9	7,4%
Trentino Alto Adige	0	0,0%	0	0,0%
Veneto	1.222	5,1%	7	5,8%
Friuli Venezia Giulia	590	2,4%	2	1,7%
Emilia Romagna	1.967	8,2%	9	7,4%
Toscana	2.824	11,7%	8	6,6%
Umbria	30	0,1%	1	0,8%
Marche	634	2,6%	6	5,0%
Lazio	569	2,4%	7	5,8%
Abruzzo	2.059	8,5%	6	5,0%
Molise	221	0,9%	3	2,5%
Campania	1.455	6,0%	4	3,3%
Puglia	547	2,3%	3	2,5%
Basilicata	191	0,8%	1	0,8%
Calabria	424	1,8%	3	2,5%
Sicilia	600	2,5%	2	1,7%
Sardegna	1.996	8,3%	4	3,3%
<b>Totale</b>	<b>24.082</b>	<b>100,0%</b>	<b>121</b>	<b>100,0%</b>
Nord	12.532	52,0%	73	60,3%
Centro	4.057	16,8%	22	18,2%
Sud e Isole	7.493	31,1%	26	21,5%
Fino a 1.000 abitanti	1.146	4,8%	15	12,4%
Da 1.001 a 5.000 ab.	9.705	40,3%	64	52,9%
Da 5.001 a 15.000 ab.	5.053	21,0%	22	18,2%
Da 15.001 a 30.000 ab.	6.125	25,4%	14	11,6%
Da 30.001 a 60.000 ab.	1.950	8,1%	5	4,1%
Da 60.001 a 100.000 ab.	103	0,4%	1	0,8%
Da 100.001 a 250.000 ab.	0	0,0%	0	0,0%
Oltre 250.000 abitanti	0	0,0%	0	0,0%

Fonte: elaborazioni IFEL su dati RGS.

A valere dell'anno 2019 e 2020, invece, solo il comparto dei Comuni ha presentato richieste di acquisizione di spazi finanziari, per un importo pari rispettivamente a circa 3 milioni di euro e 145mila euro, a fronte dei quali, tuttavia, non vi sono state richieste di cessione. Pertanto, non è stato possibile procedere all'assegnazione di spazi finanziari per gli anni 2019 e 2020. Per entrambi gli anni, province e Città metropolitane non hanno invece presentato richieste di acquisizione né di cessione di spazi finanziari.

In particolare, i dati evidenziano che gli spazi acquisiti si concentrano, in termini sia di importo che di numerosità di Comuni coinvolti, in poche regioni, tra le quali Piemonte, Veneto, Toscana e Abruzzo, dove a livello regionale non risultava attivata, almeno nel mese di aprile, alcuna intesa regionale verticale. Inoltre, sono soprattutto i Comuni piccoli (fino a 5mila abitanti), e medio piccoli (con popolazione compresa tra 5mila e 30mila abitanti) ad aver acquisito spazi finanziari nell'ambito del patto nazionale orizzontale.

Agli enti che cedono spazi finanziari è riconosciuta, nel biennio successivo, una variazione con effetti migliorativi (maggiore capacità di spesa) sul conseguimento del proprio saldo di finanza pubblica per un importo annuale pari alla metà della quota ceduta. Al contrario, agli enti che acquisiscono spazi finanziari è riconosciuta una variazione con effetti peggiorativi (minore capacità di spesa) sul conseguimento del proprio saldo di finanza pubblica per un importo annuale pari alla metà della quota acquisita. Nel rispetto di quanto disposto dal comma 4 dell'articolo 10 della legge n. 243 del 2012, la somma dei maggiori spazi finanziari ceduti e di quelli attribuiti, per ogni anno di riferimento, è pari a zero.

Prospetto 1. I patti di solidarietà 2018	
Patto nazionale	
Commi 485; 487; 488-488-bis; 489	Spese per interventi di edilizia scolastica ( 400 mln €)
Commi 485; 487-bis; 488-ter-489	Spese per interventi di impiantistica sportiva (100 mln €)
Commi 485; 490-493	Altri interventi (400 mln €)
	Richiesta spazi: entro il 20 febbraio 2018
	Chiusura iter: entro il 5 marzo 2018
Intese regionali	
DPCM 21/2017 art. 2 attuativo dell'art. 10 della legge 243/2012	<p><b>Intese regionali orizzontali:</b> gli enti beneficiari indicano tempi (da 2 a 5 anni) e modalità di miglioramento/peggioramento del proprio saldo</p> <p><b>Intese regionali verticali* (eventuale):</b> non è prevista la restituzione di spazi ceduti da regione e Prov. Aut.</p>
	Avvio iter: entro il 15 febbraio 2018
	Richiesta cessione/acquisizione spazi: entro il 31 marzo 2018
	Conclusione intese: entro il 30 aprile 2018
Patti di solidarietà nazionale	
DPCM 21/2017 art. 4 attuativo dell'art. 10 della legge 243/2012	Disciplinano le operazioni di investimento non soddisfatte dalle intese regionali
	Avvio iter: entro il 1 giugno 2018
	Richiesta cessione/acquisizione spazi: entro il 16 luglio 2018
	Distribuzione spazi: entro il 31 luglio 2018
*Il d. n. 91 del 2018 ha previsto una seconda finestra temporale, fissando al 30 settembre 2018 il termine per la conclusione delle intese	

## **APPENDICE. Avanzo di amministrazione e pareggio di bilancio nelle sentenze della Corte costituzionale**

La Legge Costituzionale n.1 del 2012 ha introdotto in Costituzione - articolo 81, comma 6 - il principio del pareggio di bilancio. Le regole relative alla copertura finanziaria delle leggi ed alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni, tali da garantire l'equilibrio tra le entrate e le spese, diventano quindi principi costituzionali.

Il principio costituzionale del pareggio di bilancio è stato attuato dalla Legge n. 243 del 2012, novellata dalla Legge n. 164 del 2016, la quale prevede, all'articolo 1, disposizioni di modifica dell'articolo 9 della stessa Legge n. 243 in materia di equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali. Tale norma attualmente dispone che i bilanci di Regioni, Province autonome, Comuni, Province e Città Metropolitane si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali. Le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal D.lgs. n. 118 del 2011 in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e le spese finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema di bilancio.

L'articolo 1, comma 1, lettera b) della Legge n. 164 ha inoltre inserito il comma 1-bis nel citato articolo 9 il quale, al secondo e al terzo periodo, prevede: *“per gli anni 2017-2019, con la legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale, è prevista l'introduzione del fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa. A decorrere dall'esercizio 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali”*.

La successiva lettera e) del medesimo articolo 1, co. 1, modifica interamente l'originario comma 4 dell'articolo 9 della Legge 243/2012, prevedendo che con legge dello Stato sono definiti i premi e le sanzioni da applicare a Regioni, Comuni, Province, Città metropolitane e alle Province

autonome di Trento e di Bolzano. Tale legge deve attenersi ad una serie di principi: proporzionalità fra premi e sanzioni; proporzionalità fra sanzioni e violazioni; destinazione dei proventi delle sanzioni a favore dei premi agli enti del medesimo comparto che hanno rispettato i propri obiettivi.

Con la *Sentenza* n. 247 del 2017, la Corte Costituzionale si è pronunciata nei giudizi di legittimità costituzionale, promossi dalle Province autonome di Bolzano e di Trento, dalle Regioni autonome Trentino-Alto Adige/Südtirol e Friuli-Venezia Giulia e dalla Regione Veneto nell'ottobre 2017, proprio nei riguardi dell'art. 1, comma 1, lettere b) ed e), della citata legge n.164 del 2016.

In linea di massima, le amministrazioni ricorrenti avanzano i seguenti motivi di doglianza rispetto alla lettera b):

- le disposizioni impugnate presenterebbero *profili di contrasto con la disciplina prevista dagli statuti regionali* in materia di equilibrio dei bilanci e di concorso alla sostenibilità del debito pubblico e sarebbero altresì *contrarie alle disposizioni costituzionali* in materia di bilancio, di buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione, di potestà legislativa concorrente tra Stato e Regioni nonché di autonomia finanziaria degli enti territoriali;
- il *fondo pluriennale vincolato* rappresenta lo strumento per reimputare su esercizi successivi spese già impegnate ma non ancora esigibili. L'introduzione di restrizioni all'utilizzo del citato fondo per il periodo 2017-2019, nonché la possibilità, dal 2020, di iscrivere l'FPV di entrata e di spesa solo per la parte finanziata da entrate finali, si sostanzierebbe nella limitazione o nell'impossibilità, a decorrere dal 2017, di utilizzare risorse già destinate negli esercizi precedenti al finanziamento di spese oggetto di riprogrammazione, con conseguente necessità di utilizzare a loro copertura nuove entrate dell'anno sul quale vengono riprogrammate le spese, che diversamente avrebbero potuto essere impiegate per altri interventi;
- la norma impugnata avrebbe l'effetto indiretto di *"espropriare" l'avanzo di amministrazione all'ente territoriale* che lo ha realizzato per

acquistarlo ad obiettivi di finanza pubblica da realizzare in ambito regionale. Inoltre, sarebbe impedita la naturale utilizzazione dell'FPV, trasformandolo di fatto in un indebito contributo dell'ente territoriale agli obiettivi di finanza pubblica.

La Corte è stata dunque chiamata ad esprimersi circa la legittimità dell'attuale formulazione della regola del pareggio di bilancio per gli enti territoriali, con particolare riferimento alla mancata inclusione dell'avanzo di amministrazione nel saldo da mantenere in equilibrio e, pur rigettando la questione di legittimità, ha fornito un'interpretazione costituzionalmente orientata alla regola del pareggio precisando che *“il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della quantificazione del concetto di equilibrio di bilancio”*.

Ciò che emerge dalla pronuncia della Consulta è dunque l'esigenza di assicurare la piena disponibilità dell'avanzo di amministrazione da parte degli enti che lo realizzano, una volta che tale avanzo sia definitivamente accertato in sede di rendiconto. Secondo la Corte, infatti, limitazioni a tale disponibilità sarebbero ammissibili solo su base transitoria, ad esempio con riferimento al bilancio di previsione redatto anticipatamente rispetto al rendiconto riferito all'anno precedente.

Nello specifico la Corte Costituzionale, nel dichiarare non fondate le questioni sollevate dalle Amministrazioni ricorrenti, fornisce le seguenti argomentazioni:

- *l'avanzo di amministrazione rimane nella disponibilità dell'ente che lo realizza. All'interpretazione letterale dei ricorrenti si deve preferire tuttavia una lettura conforme a Costituzione delle norme contestate: gli enti territoriali in avanzo di amministrazione hanno la mera facoltà - e non l'obbligo - di mettere a disposizione delle politiche regionali di investimento una parte o l'intero avanzo. È infatti nella piena disponibilità dell'ente titolare dell'avanzo partecipare o meno alle intese in ambito regionale. Solo in caso di libero esercizio di tale opzione l'ente può destinare l'avanzo all'incremento degli spazi finanziari regionali;*

- *la mancata previsione dell'avanzo di amministrazione tra le entrate disponibili deriva anzitutto dal fatto che la norma contestata è riferita al momento di redazione del bilancio di previsione, mentre l'accertamento del risultato di amministrazione dell'anno precedente avviene a esercizio inoltrato con l'approvazione del rendiconto. Solo dopo l'eventuale accertamento del risultato positivo, la risorsa può essere iscritta in bilancio con apposita variazione in entrata e in uscita (con destinazione che - salvo casi eccezionali - dovrebbe essere rivolta a spese di investimento). È evidente che la mancata iscrizione dell'avanzo di amministrazione nel bilancio di previsione deriva dalla fisiologia temporale della gestione contabile e dal collegato principio di copertura della spesa, secondo cui qualsiasi intervento può essere realizzato solo dopo l'accertamento dell'esistenza della correlata risorsa;*
- *l'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, correttamente accertato e rappresentato nei rendiconti, diventa un elemento patrimoniale della Regione che la norma impugnata renderebbe indisponibile all'ente, generando una situazione equivalente alla sottrazione materiale di risorse, analoga alla previsione di una riserva all'erario o di un accantonamento di entrata a valere sulle quote di tributi erariali di spettanza regionale. Alla luce di tali considerazioni, l'avanzo di amministrazione dunque non può essere oggetto di "prelievo forzoso" attraverso indirette prescrizioni tecniche e, una volta accertato nelle forme di legge, è nella disponibilità dell'ente che lo realizza;*
- *le disposizioni impugate non alterano la struttura e la gestione temporale del fondo pluriennale vincolato. Ne consegue che accertamenti, impegni, obbligazioni attive e passive rimangono rappresentati e gestiti in bilancio secondo quanto programmato a suo tempo dall'ente territoriale. Pertanto, l'iscrizione o meno nei titoli dell'entrata e nei titoli della spesa deve essere intesa in senso meramente tecnico-contabile, quale criterio armonizzato per il consolidamento dei conti nazionali. Tale aggregazione contabile non incide né quantitativamente né temporalmente sulle risorse legittimamente accantonate per la copertura di programmi, impegni e obbligazioni passive concordate negli esercizi anteriori alle scadenze del fondo pluriennale vincolato. Gli enti terri-*



toriali mantengono, infatti, la piena facoltà di gestire *secundum legem* l'FPV, indipendentemente dalla sua collocazione nei contestati titoli di bilancio. Pertanto, la norma censurata non può essere interpretata come modificativa della copertura delle obbligazioni e degli impegni legittimamente assunti dall'ente territoriale cui corrisponde il vincolo del fondo pluriennale, "naturalmente" finalizzato a conservare le risorse necessarie per onorare le relative scadenze finanziarie;

- *il bilancio non può considerarsi in equilibrio in assenza di copertura delle spese impegnate e degli oneri derivanti da obbligazioni già perfezionate.* Tale copertura avviene attraverso l'accantonamento e il conseguente vincolo giuridico posto su cespiti appropriati. In definitiva, la disciplina degli equilibri economico-finanziari del bilancio di competenza non può prescindere dai profili giuridici inerenti alla gestione dei cespiti attivi e passivi e, di conseguenza, al risultato di amministrazione, nella cui determinazione non possono confluire partite contabili aleatorie o di incerta realizzazione. Ove fosse condivisa la lettura delle ricorrenti, il concetto di equilibrio dei singoli bilanci pubblici sarebbe sottomesso a una serie di potenziali variabili normative che metterebbero in crisi l'equilibrio patrimoniale dell'ente.

*Quanto all'articolo 1, comma 1, lettera e), della medesima legge n. 164 del 2016, che attribuisce alla legge dello Stato la determinazione di premi e di sanzioni da applicare alle Regioni, ai Comuni, alle Province, alle Città metropolitane e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, le ricorrenti - in particolare la Regione Veneto - ritengono che la previsione di "premi" e "sanzioni", dal sapore "paternalista", si fonderebbe su una concezione delle relazioni tra l'amministrazione dello Stato e gli enti territoriali non paritetica, né rispettosa dell'autonomia costituzionalmente garantita e costituirebbe un grave pregiudizio anche per il cittadino, che sarebbe penalizzato per il solo fatto di risiedere in un dato ambito territoriale. La questione ad avviso della Corte Costituzionale è inammissibile in quanto la censura non consente di comprendere l'effettiva lesione delle prerogative regionali.*

*Nel 2018, con la Sentenza n. 101, la Suprema Corte ha poi stabilito che è incostituzionale il blocco dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato degli Enti territoriali a partire dal 2020.*

Nello specifico, la Regione Friuli-Venezia Giulia e le Province autonome di Trento e di Bolzano hanno presentato ricorso alla Corte Costituzionale relativamente alla legittimità costituzionale di alcune disposizioni della Legge di bilancio 2017 (L. n. 232 del 2016). Le doglianze delle ricorrenti e la posizione della Corte Costituzionale possono essere sinteticamente rappresentate come segue:

- *Art. 1, comma 463, della Legge n. 232 del 2016, laddove questo dovesse essere inteso nel senso di determinare l'applicazione, per l'anno 2016, delle sanzioni di cui all'art. 1, comma 723 della L. n. 2018/2015. Infatti, il comma 463 in esame prevede che, a decorrere dall'anno 2017, cessano di avere applicazione i commi da 709 a 712 e da 719 a 734 dell'articolo 1 della Legge n. 208 del 2015, in materia di saldo di competenza tra le entrate finali e le spese finali ai fini del concorso degli enti locali al contenimento dei saldi di finanza pubblica. Tuttavia, restano fermi gli adempimenti degli enti territoriali relativi al monitoraggio e alla certificazione del predetto saldo nonché l'applicazione delle sanzioni in caso di mancato conseguimento dello stesso. L'impugnazione viene prospettata, perciò, per la contraria ipotesi in cui si dovesse ritenere che le previsioni di cui al comma 463 sottopongano a monitoraggio e sanzione situazioni e comportamenti relativi al 2016, ossia a un periodo nel quale quelle situazioni e quei comportamenti erano esenti proprio in ragione dell'art. 1, comma 734, della legge n. 208 del 2015. Ad avviso della Consulta è ragionevole dedurre che nessuna delle disposizioni richiamate in tale norma abbia mai comportato l'esonero, anche per gli enti territoriali delle autonomie speciali, dagli obblighi informativi relativi alle esigenze della finanza pubblica allargata e neppure dal sistema sanzionatorio delle infrazioni, ferme restando le peculiarità dell'ordinamento finanziario di tali autonomie. In definitiva si afferma *la non fondatezza della questione sollevate dalla Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia.**

- *Art. 1, comma 466, della Legge n. 232 del 2016*, impugnato limitatamente al primo, secondo e quarto periodo. Ai sensi della citata norma, a decorrere dall'anno 2017, le Regioni, le Province autonome, le Città metropolitane, le Province e i Comuni devono conseguire il saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, della Legge n. 243 del 2012. La disposizione in oggetto riprende poi il comma 1-bis del citato articolo 9 delle Legge n. 243 per quanto riguarda il fondo pluriennale vincolato che, ad avviso delle ricorrenti, è costituito da risorse già accertate e già impegnate in esercizi precedenti, ma destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente che diventeranno esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. *L'FPV rappresenta dunque un saldo finanziario a garanzia della copertura di spese imputate a esercizi successivi a quello in corso* e configura lo strumento tecnico per ricollocare su tali esercizi spese già impegnate, relativamente alle quali sussiste un'obbligazione giuridicamente perfezionata, e quindi un vincolo a effettuare i relativi pagamenti, i quali, tuttavia, giungeranno a scadenza negli esercizi su cui vengono reimputate le spese. Inoltre, le regole dell'armonizzazione contabile prevedono che l'operazione di reimputazione delle spese sia accompagnata dalla reimputazione delle relative entrate sui medesimi esercizi finanziari attraverso il fondo pluriennale, alimentato con le risorse degli anni in cui erano state impegnate le spese. Con riferimento all'FPV, la legge di stabilità 2016 (L. n. 208 del 2015) ne aveva previsto la considerazione limitatamente all'anno 2016 ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, con conseguente esclusione per gli anni successivi. La Legge n. 164 del 2016 ha consentito anche per il triennio 2017-2019 l'inclusione del fondo pluriennale vincolato ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, subordinando però questa eventualità a successive previsioni della legge di bilancio e comunque alla sua compatibilità con gli obiettivi di finanza pubblica.

La Corte, nel richiamare pronunce precedenti sul tema in esame, permette che, quanto all'avanzo di amministrazione, le intese in ordine alla volontaria messa a disposizione da parte degli enti territoriali del

proprio avanzo di amministrazione, costituiscono lo strumento per garantire un equilibrio di bilancio non limitato al singolo ente ma riferito all'intero comparto regionale. Se è vero che nella previsione è presente un obbligo procedimentale che condiziona l'immediata utilizzabilità degli avanzi di amministrazione, è anche vero che la concreta realizzazione del risultato finanziario rimane affidata al dialogo fra gli enti interessati che l'avvio dell'intesa dovrebbe comportare. Dunque *non si è in presenza di una espropriazione dei residui di amministrazione. Egualmente infondata è la censura secondo cui la norma introdurrebbe il vincolo di utilizzare i risultati di amministrazione per i soli investimenti, violando così la sua autonomia finanziaria (Corte Cost. n. 247 del 2017). Per quel che riguarda il fondo pluriennale vincolato, nella medesima pronuncia del 2017, la Corte Costituzionale ha ribadito che accertamenti, impegni, obbligazioni attive e passive rimangono rappresentati e gestiti in bilancio secondo quanto programmato a suo tempo dall'ente territoriale. Pertanto, l'iscrizione o meno nei titoli dell'entrata e nei titoli della spesa deve essere intesa in senso meramente tecnico-contabile. Tanto premesso, la Suprema Corte dichiara illegittimo il menzionato comma 466 nella parte in cui stabilisce che, a partire dal 2020, ai fini della determinazione dell'equilibrio del bilancio, le spese vincolate nei precedenti esercizi debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza. È illegittimo altresì nella parte in cui non prevede che l'impiego dell'avanzo di amministrazione e dell'FPV abbia effetti neutrali rispetto alla determinazione dell'equilibrio del bilancio di competenza.*

La pur ambigua formulazione della norma in esame lascia intendere che le somme vincolate nei precedenti esercizi, siano esse provenienti dall'avanzo o dagli altri cespiti soggetti a utilizzazione pluriennale, debbano trovare finanziamento nelle sole entrate di competenza. Si tratta di una precisazione semantica e funzionale, incompatibile, ad avviso della Corte, con l'interpretazione adeguatrice seguita nella sentenza n. 247 del 2017. Ciò significa che, a differenza di quanto consentito fino al 2019, per il 2020 - esercizio finanziario che viene già in rilievo per effetto della programmazione triennale 2018-2020 - gli enti

territoriali avrebbero due alternative, entrambe non conformi ai principi contenuti nei parametri evocati dalle ricorrenti: rinuncia a onorare gli impegni e le obbligazioni passive previste dal FPV a far data dal 2020; ricerca di una nuova copertura per impegni e obbligazioni già perfezionati negli anni precedenti secondo una scansione pluriennale inscindibilmente collegata al programma realizzativo degli investimenti e degli interventi aventi cadenza diacronica rispetto al singolo esercizio finanziario.

*La mancata previsione della “neutralità finanziaria”, per tutte le partite di entrata e spesa di natura pluriennale derivanti da programmi già perfezionati in termini di copertura negli esercizi precedenti, comporta un evidente danno per l’ente territoriale.* Infatti, nell’ambito delle spese di natura pluriennale e, in particolare, degli investimenti, il principio della copertura consiste nell’assoluto equilibrio tra risorse e spese, sia in fase previsionale che durante l’intero arco di realizzazione degli interventi. La sottrazione *ex lege* di parte delle risorse attuative di programmi già perfezionati negli esercizi precedenti, finisce per ledere l’autonomia dell’ente territoriale che vi è sottoposto nonché per pregiudicare la sana gestione finanziaria degli enti stessi. Inoltre, la riduzione *in itinere* dei fondi stanziati per fronteggiare spese pluriennali e la conseguente incertezza sulla loro definitiva entità non consentono un proficuo utilizzo degli stessi, in quanto solo in presenza di un ragionevole progetto di impiego è possibile realizzare una corretta ripartizione delle risorse e garantire il buon andamento dei servizi con esse finanziati.

Per quel che riguarda l’impiego dell’avanzo di amministrazione è stato già affermato dalla stessa Corte che, sia nel caso in cui venga volontariamente destinato a liberare spazi finanziari in ambito regionale, sia nel caso in cui venga impiegato dall’ente titolare, il saldo di tali opzioni risulterà comunque pari a zero, poiché entrambe sono ancorate ad una quantità sicura e delimitata. Va detto poi che *il fondo pluriennale vincolato è strutturato proprio in modo da preservare l’equilibrio complessivo tra risorse e fabbisogno di spesa, malgrado l’inevitabile diacronia delle relative transazioni finanziarie nel periodo di attuazione dei singoli progetti.* È evidente, tuttavia, che gli avanzi di ammini-

strazione degli enti territoriali, impiegabili per liberare spazi finanziari o consentire nuove spese agli enti che ne sono titolari e le riserve conservate nel fondo pluriennale vincolato, devono essere assoggettati a una rigorosa verifica in sede di rendiconto. Per questo motivo il legislatore ha previsto puntuali controlli di legittimità-regolarità delle sezioni regionali della Corte dei conti sui bilanci consuntivi dei predetti enti. La Corte, riprendendo quanto già sostenuto in precedenza, ha ribadito che *gli avanzi di amministrazione correttamente accertati non possono essere confusi con i saldi di cassa, cioè le liquidità momentanee esistenti in corso di esercizio* che talune Regioni hanno utilizzato in passato secondo una prassi che ha prodotto gravi lesioni agli equilibri dei rispettivi bilanci a causa delle mancate verifiche delle relative coperture. I saldi attivi di cassa, infatti, non sono di per sé sintomatici di sana e virtuosa amministrazione, in quanto legati a una serie di variabili negative - tra le quali spicca la possibile esistenza di debiti sommersi - in grado di dissimulare la reale situazione economico-finanziaria dell'ente. *Al contrario, l'avanzo di amministrazione correttamente accertato determina la sussistenza di veri e propri cespiti impiegabili sia direttamente che per liberare spazi finanziari di altri enti, secondo la mutua solidarietà su base regionale.*

- *Art. 1, comma 475, lettere a) e b).* Tale norma dispone che ai sensi dell'articolo 9, comma 4, della Legge n. 243 del 2012, in caso di mancato conseguimento del saldo di cui al predetto comma 466:
  - a. l'ente locale è assoggettato ad una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio o del fondo di solidarietà comunale in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato. Gli enti locali delle regioni 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 assicurano il recupero di cui all'articolo 9, comma 2, della Legge n. 243 del 2012 e sono applicate nel triennio successivo a quello di inadempienza in quote

costanti. Inoltre, in caso di incapacità per uno o più anni del triennio di riferimento, gli enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue di ciascuna quota annuale, entro l'anno di competenza delle medesime quote e, in caso di mancato versamento delle predette somme residue nell'anno successivo, il recupero è operato con le procedure di cui ai commi 128 e 129 dell'articolo 1 della Legge n. 228 del 2012;

- b. nel triennio successivo la Regione o la Provincia autonoma è tenuta ad effettuare un versamento all'entrata del bilancio dello Stato, di importo corrispondente a un terzo dello scostamento registrato, che assicura il recupero di cui al predetto articolo 9, comma 2, della Legge n. 243 del 2012. Il versamento è effettuato entro il 31 maggio di ciascun anno del triennio successivo a quello di inadempienza. In caso di mancato versamento si procede al recupero di detto scostamento a valere sulle giacenze depositate a qualsiasi titolo nei conti aperti presso la tesoreria statale.

Il comma 475 introdurrebbe, secondo le ricorrenti, misure sanzionatorie in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali che avrebbero un contenuto immediatamente precettivo, di diretta applicazione, pur essendo incompatibili con l'ordinamento statutario delle Province autonome. Esse, pertanto, si porrebbero in contrasto con il comma 483 del medesimo art. 1, il quale prevede espressamente che, per le Regioni autonome Friuli-Venezia Giulia e Trentino-Alto Adige/Südtirol, nonché per le Province autonome di Trento e di Bolzano, non si applicano le disposizioni di cui ai commi 475 e 479 e che resta ferma la disciplina del patto di stabilità interno recata dall'art. 1, commi 454 e seguenti, della Legge n. 228 del 2012, come attuata dagli accordi sottoscritti con lo Stato. Inoltre, le norme impugnate sarebbero altresì incoerenti, se non in contrasto, con la clausola generale di salvaguardia di cui al comma 638 dello stesso articolo, in quanto esse menzionano espressamente come destinatarie anche le Province autonome e gli enti locali (Comuni) del rispettivo territorio, senza lasciare spazio ad alcuna possibilità di essere interpretate in modo rispettoso dell'au-

tonomia. Pertanto, esse violerebbero le previsioni statutarie che attribuiscono alle Province autonome la potestà legislativa esclusiva e la corrispondente potestà amministrativa in materia di finanza locale. *Le questioni sollevate dalle Province autonome di Trento e di Bolzano nei confronti della citata disposizione sono fondate nella parte in cui si prevede che gli importi delle sanzioni eventualmente applicate agli enti locali vengano versati nel bilancio statale anziché in quello delle predette autonomie speciali.* La stessa Corte Costituzionale ha affermato (Corte Cost. n. 40 del 2014), in tema di sanzioni agli enti locali insistenti sui territori delle Province autonome di Trento e di Bolzano (e il principio è altresì valido per la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia), che la *materia della finanza provinciale di Trento e di Bolzano è ispirata al principio dell'accordo, il quale nel caso di specie si è manifestato, tra l'altro, attraverso una legislazione peculiare finalizzata all'attuazione e al rispetto dei vincoli macroeconomici di matrice europea e nazionale.* La vigilanza e la concreta attuazione di tale specifico quadro finanziario è demandata alle Province autonome in coerenza con gli obiettivi assegnati alla finanza provinciale. Le disposizioni provinciali - emanate a seguito dello specifico strumento dell'accordo - assumono così carattere di parametro normativo primario per la gestione finanziaria degli enti sub-regionali tra i quali, appunto, gli enti locali territorialmente interessati.

Tuttavia, il carattere generale e indefettibile dei vincoli di finanza pubblica esige che, indipendentemente dallo speciale regime di cui godono gli enti locali delle autonomie speciali nel perseguimento degli obiettivi macroeconomici, *i colpevoli scostamenti registrati nelle singole gestioni di bilancio debbano trovare riscontro in un omogeneo sistema sanzionatorio, proporzionato all'entità delle infrazioni commesse dagli enti stessi.* Dunque, a prescindere dalla complessa e costante successione delle diverse formulazioni normative che lo hanno espresso nel tempo, *il principio di indefettibilità delle sanzioni per gli enti territoriali che si discostano colpevolmente dagli obiettivi di finanza pubblica - se inteso in modo conforme alla peculiare disciplina provinciale (e regionale) - non contrasta coi parametri statuari invo-*



*cati dalle ricorrenti e le relative censure risultano pertanto infondate (Corte Cost. n. 94 del 2018). Se l'indefettibilità di un comune regime sanzionatorio per tutti gli enti locali interessati al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica spiega per quale motivo non venga in rilievo nella sua determinazione la competenza del legislatore provinciale, ciò non comporta che il legislatore statale possa prescrivere che l'importo delle sanzioni eventualmente applicate agli enti locali delle autonomie speciali - cui è demandato, nell'ambito della propria competenza in materia di finanza locale, il finanziamento dei propri enti e la responsabilità dell'obiettivo macroeconomico assegnato - debba confluire nelle casse dello Stato anziché in quelle delle autonomie stesse. La disposizione impugnata deve essere quindi dichiarata costituzionalmente illegittima.*

- *Art. 1, commi 479, lettera a).* Tale disposizione prevede che alle regioni che rispettano il saldo di cui al comma 466 e che conseguono un saldo finale di cassa non negativo fra le entrate e le spese finali, sono assegnate, con decreto ministeriale, le eventuali risorse incassate dal bilancio dello Stato alla data del 30 giugno ai sensi del comma 475, lettera b), per essere destinate alla realizzazione di investimenti. L'ammontare delle risorse per ciascuna regione è determinato mediante intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano. Le regioni che conseguono il saldo finale di cassa non negativo trasmettono al Ministero dell'economia e delle finanze le informazioni concernenti il monitoraggio al 31 dicembre del saldo di cui al comma 466 e la certificazione dei relativi risultati, in termini di competenza e in termini di cassa.
- *Art. 1, comma 483, primo periodo,* nella parte in cui esso escluderebbe l'applicazione del comma 479. *Tale disposizione è stata tuttavia abrogata dalla Legge di bilancio n. 205/2017 a decorrere dal 1° gennaio 2018.*

Le ricorrenti dubitano che tali ultime disposizioni includano le autonomie speciali nel sistema delle relazioni finanziarie collegato alla riscossione delle sanzioni e all'erogazione dei premi da parte dello Stato.

Ad avviso della Corte Costituzionale è inequivocabile che le autonomie ricorrenti - mentre sono soggette ai vincoli e agli obiettivi di finanza pubblica secondo la peculiare disciplina per esse prevista - non partecipano ai fondi statali che riguardano rispettivamente l'incameramento dell'importo delle sanzioni e la correlata erogazione dei premi afferenti al regime ordinario degli altri enti territoriali. Da ciò deriva *la non fondatezza delle questioni in esame*.



**La gestione  
delle entrate  
comunali  
nel 2018**

2



La complessiva situazione delle entrate dei Comuni resta statica anche per il 2018, caratterizzata com'è dalla persistenza del blocco di aliquote e tariffe dei tributi locali e da un sistema di prelievo incentrato sull'imposta immobiliare (artificialmente articolata in due componenti, IMU e Tasi) nel cui ambito avvengono i più diversi interventi di riequilibrio delle basi imponibili e di perequazione delle risorse.

Gli interventi normativi e giurisprudenziali che hanno interessato il settore delle entrate locali sono stati di entità relativamente piccola, con effetti tuttavia rilevanti per fasce non trascurabili di enti. Il presente capitolo pertanto, sarà dedicato alla sistematizzazione di temi che sono stati oggetto di approfondimento da parte di Ifel nel corso del 2018, dalla Tari agli effetti della sentenza della Corte Costituzionale n. 15 del 2018 sulle maggiorazioni dell'imposta comunale sulla pubblicità, ad argomenti complicati dal susseguirsi di norme non sempre coordinate, quali la disciplina dei canoni concessori non ricognitori e le innovazioni introdotte nell'imposta di soggiorno.

Alla Tari sono dedicati più paragrafi su argomenti diversi, quali: la proroga delle deroghe alle misure dei coefficienti tariffari; l'obbligo dei Comuni di avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard nella determinazione dei costi del servizio rifiuti; la nuova Autorità delegata alla regolazione ed al controllo del ciclo dei rifiuti (Arera), alla quale la Legge di sta-

bilità 2018 ha attribuito diverse importanti funzioni; la vicenda della quota variabile della Tari applicata alle pertinenze (box, garage, cantine ecc.).

## **1. Il controllo della leva fiscale**

La legge di bilancio per il 2018 (l. 27 dicembre 2017, n. 205) conferma per il terzo anno consecutivo *“la sospensione dell’efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui aumentano i tributi e le addizionali attribuite ai medesimi enti territoriali”* (co. 37, lett. a). La disposizione, come espresso anche da diversi pronunciamenti delle sezioni regionali della Corte dei Conti, 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 o abolizione di regimi agevolativi, sia che consistano nell’istituzione di nuovi prelievi tributari. L’anno di riferimento delle delibere tariffarie applicabili rimane dunque il 2015: il 31 luglio per le Regioni a statuto ordinario, prorogato al 30 settembre solo per la Regione Siciliana.

La stessa norma prevede, invero, una deroga per i Comuni istituiti a seguito di fusione, al fine di consentire l’armonizzazione dei regimi applicati dagli enti ante fusione, a condizione che sia mantenuta la *“parità di gettito”*. Tale condizione deve essere esplicitata con una delibera di rimodulazione di aliquote e detrazioni da approvare entro il termine del bilancio di previsione (31 marzo 2018). Va ricordato che per i Comuni oggetto di fusione l’articolo 21, co. 2-ter, del dl n. 50 del 2017 aveva già previsto la possibilità per tutti i Comuni risultanti da una fusione di mantenere tributi e tariffe differenziate per ciascuno dei territori degli enti preesistenti non oltre il quinto esercizio finanziario del nuovo Comune (modifica dell’art. 1, co. 132, della legge n. 56 del 2014). In passato, invece, tale facoltà era ammessa solo in caso di istituzione dei *“municipi”*, cosicché, in mancanza dei municipi ed in vigenza del blocco, nell’ipotesi di Comuni preesistenti con misure d’imposta differenziate il sistema andava in cortocircuito, non potendosi uniformare le tariffe al rialzo e non potendosi pretendere un allineamento al ribasso. La modifica recata dal dl 50 e la

facoltà di generale rimodulazione del prelievo a parità di gettito hanno risolto il problema per tutti i casi di fusione.

Altre fattispecie escluse dal blocco anche per il 2018 sono: la tassa sui rifiuti (Tari) e le variazioni disposte dagli enti che deliberano il predissesto o il dissesto. Non rientrano nel divieto di aumento tutte le entrate che hanno natura patrimoniale come la tariffa puntuale sui rifiuti di cui al comma 667 della legge di stabilità 2014; il canone occupazione spazi e aree pubbliche ed il canone idrico. Fa eccezione il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (Cimp) poiché, pur se alternativo all'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, ha natura tributaria (C. Cost., sent. n.141/2009) e dunque rientra nel blocco.

La norma non esclude dal blocco in modo esplicito l'imposta di soggiorno. La manovrabilità di questo tributo è stata tuttavia recentemente ripristinata per effetto dell'art. 4, co.7, del dl n. 50 del 2017, che prevede la facoltà di istituire o rimodulare l'imposta di soggiorno a decorrere dal 2017 (in espressa deroga alla normativa primaria - art.1, co. 26 della legge di stabilità 2016). Considerando la ratio di tale ultima disposizione, si deve ritenere che i Comuni possano, anche nel 2018, istituire o modificare l'imposta che è quindi da considerarsi a tutti gli effetti fuori dal blocco.

La legge di bilancio, inoltre, ripropone la *maggiorazione* della TASI (co. 37, lett. b): ai Comuni che negli anni 2016 e 2017 hanno legittimamente confermato la maggiorazione della Tasi (co. 677, art. 1, l. 27 dicembre 2013, n. 147), è consentito riapplicarla nella stessa misura vigente nell'anno 2015 con delibera del consiglio comunale. Il comma 28, legge di stabilità 2016, aveva a sua volta tenuto ferma per l'anno 2016, limitatamente agli immobili non esentati da imposta (tra cui le abitazioni principali di lusso), la possibilità di adottare la maggiorazione dell'aliquota Tasi fino allo 0,8 per mille, nella stessa misura prevista per il 2015<sup>(1)</sup>.

---

<sup>1</sup> Il comma 677 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (come modificato nel tempo) consente al Comune di determinare l'aliquota TASI rispettando in ogni caso uno



È sempre più evidente il contrasto tra le norme di vincolo alla determinazione delle aliquote e tariffe dei tributi locali e l'ordinamento generale delle autonomie, fin da quanto prevede la stessa Costituzione. Il blocco della leva fiscale deve essere abbandonato, considerando anche che il contrasto risulta ancor più accentuato dall'avvio del processo di perequazione delle entrate comunali, applicato dal 2015 in percentuali crescenti, il 45% nel 2018.

## **2. Coefficienti tariffari e costi del servizio nella disciplina TARI**

Anche con la legge di bilancio 2018, come per gli anni precedenti a partire dall'anno 2014, viene prorogata la deroga ai coefficienti applicabili alla determinazione delle tariffe della Tari - di cui al comma 652 della Legge di stabilità per il 2014 (n. 147 del 2013) - nei limiti del 50% dei valori minimi o massimi previsti dal DPR 158/1999. Si tratta di una deroga che avrebbe dovuto portare i Comuni ad un adeguamento graduale al range dei coefficienti di produzione previsti nelle tabelle allegate al DPR 158.

La disciplina dettata dal co. 652 delinea i confini di manovra della potestà tariffaria del Comune che può alternativamente:

- applicare i criteri di cui al precedente comma 651, il quale rinvia al DPR 158;
- commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio dei rifiuti (in analogia alla precedente Tarsu).

---

*specifico vincolo: la somma delle aliquote della TASI e dell'IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31 dicembre 2013, fissata al 10,6 per mille (e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile). Inoltre lo stesso comma aveva fissato per il 2014 ed il 2015 il livello massimo di imposizione della TASI al 2,5 per mille. Negli anni 2014-2015 i Comuni sono stati autorizzati a superare i limiti di legge relativi alle aliquote massime di TASI e IMU, per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a specifiche condizioni, ovvero a patto di finanziare detrazioni d'imposta sulle abitazioni principali che generino effetti equivalenti alle detrazioni IMU.*

Nelle more della revisione dell'ormai vetusto DPR 158/1999, il legislatore dal 2014 ha concesso la possibilità ai Comuni, per semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe, di adottare i coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a e 4b dell'allegato 1 del DPR 158, con valori inferiori ai minimi o superiori ai massimi del 50 %, compresa la possibilità di non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b del medesimo allegato 1. Si tratta di tutti i coefficienti per la determinazione, rispettivamente, della parte variabile delle utenze domestiche e della parte fissa e della parte variabile delle utenze non domestiche.

La legge di stabilità 2014 (Legge n. 147/2013 e s.m.i.) prevede al comma 653 che dal 2018 *"nella determinazione dei costi di cui al comma 654, il comune deve avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard"*. Il comma 653 sarebbe dovuto entrare in vigore già a partire dal 1° gennaio 2016 ma, a seguito delle ripetute richieste di proroga presentate anche dall'Anci, la sua applicazione è slittata al 2018. Le motivazioni delle richieste di proroga - reiterate anche nel corso dell'esame parlamentare del ddl Bilancio 2018, ma non accolte - erano per lo più legate all'esigenza di approfondire le analisi svolte nell'ambito della Commissione tecnica per i fabbisogni standard, così da assicurare riferimenti più specifici ed aggiornati per grandi categorie di costo, nonché un congruo periodo ed adeguate modalità di convergenza dei contratti di servizio con i soggetti gestori, per i casi di evidente ed ingiustificato scostamento dei costi effettivi. Tali cautele si giustificano in primo luogo per la diversità dei soggetti che, oltre ai Comuni, interagiscono nel sistema di gestione dei rifiuti urbani. Le motivazioni in questione risultano peraltro rafforzate dalla previsione, recata dalla stessa legge di bilancio 2018 (co. 527-530), di costituzione dell'ARERA, con compiti molto ampi sulla riorganizzazione del mercato dei servizi di gestione dei rifiuti, che consentirebbero - e, si auspica, consentiranno - di perseguire in modo più efficace le finalità di trasparenza e contenimento dei costi certamente sottese al comma 653.

Tuttavia, l'operatività della norma a partire dal 2018 ha fatto emergere l'urgenza di mettere a disposizione dei Comuni un quadro interpretativo

idoneo ad individuare il fabbisogno standard aggiornato di ciascun ente e un orientamento per la valutazione del costo del servizio, di massima da inserire nel Piano economico finanziario (PEF) o nella delibera ad esso collegata. Tale esigenza ha trovato valido riscontro nelle “Linee guida interpretative per l’applicazione del comma 653 dell’art. 1 della legge n.147 del 2013”, elaborate dal Mef e pubblicate l’8 febbraio 2018<sup>(2)</sup>.

Le Linee guida forniscono utili chiavi di lettura della norma che non costituisce una semplice prescrizione, bensì introduce un ulteriore elemento di raffronto in un quadro normativo che *“presenta già una sua completezza in termini di individuazione dei costi per predisporre il piano finanziario”*. La novella normativa viene quindi letta in coordinamento con il complesso processo che già caratterizza la determinazione dei costi e il percorso di integrale copertura degli stessi da parte della platea contributiva delle famiglie e delle imprese. Va a questo proposito sottolineato che i Comuni rappresentano, per così dire, solo l’*ultimo miglio* del processo tecnico e decisionale che porta alla determinazione dei costi del servizio. La sede principale del percorso va certamente individuata nel PEF, rinnovato annualmente e redatto a cura del gestore del servizio sulla base dei principi specificati nel cosiddetto “metodo normalizzato” disciplinato dal DPR n. 158 del 1999, in conformità al quale devono essere definite le tariffe Tari, approvate dal Comune con delibera consiliare (cfr. commi 651 e ss., 682 e 683 della legge n. 147 del 2013).

Il comma 653, come osservano le Linee guida, *“richiede pertanto che il comune prenda cognizione delle risultanze dei fabbisogni standard del servizio raccolta e smaltimento rifiuti, sulla cui base potrà nel tempo intraprendere le iniziative di propria competenza finalizzate a far convergere sul valore di riferimento eventuali valori di costo effettivo superiori allo standard che non trovino adeguato riscontro in livelli di servizio più*

---

<sup>2</sup> La nota Mef è reperibile all’indirizzo internet: <http://www.finanze.gov.it/opencms/it/archivioevidenza/evidenza/TARI-Fabbisogni-standard-Art.-1-comma-653-della-legge-n.-147-del2013-Anno-2018-Pubblicazione-delle-linee-guida./>

*elevati*". Il Mef sottolinea inoltre che l'attuale fase va considerata di prima attuazione del comma 653, ritenendo il 2018 un anno di transizione, *"in attesa di poter più efficacemente procedere ad una compiuta applicazione della norma"*, elemento che porta a considerare non obbligatoria la revisione del piano economico finanziario e delle delibere tariffarie se già oggetto di approvazione, anche alla luce dell'incombenza del termine per la deliberazione dei bilanci (spostato dal 28 febbraio al 31 marzo nei giorni scorsi). Si ritiene che tale impostazione, anche considerando nel concreto la natura della prescrizione recata dal comma 653, debba comportare - nel caso di non ancora avvenuta formale approvazione delle delibere in questione - un percorso di presa d'atto delle risultanze dei fabbisogni standard che può ben essere intrapreso nell'ambito del normale iter di esame delle delibere stesse, sulla base delle indicazioni delle Linee guida e degli ulteriori elementi di seguito forniti in questa nota.

Sulla base della natura dei fabbisogni standard, va sottolineato che ogni riferimento standard (fabbisogno e relative componenti di costo) non costituisce un termine di raffronto immediato per valutare correttamente i costi effettivi del servizio rifiuti, per due ordini di motivi:

- 1) come richiamato dalle Linee guida, i fabbisogni standard relativi al servizio rifiuti, ma anche quelli calcolati sulle altre funzioni fondamentali degli Enti locali, si limitano a determinare effetti medi che provengono da un insieme di variabili caratteristiche, ma non possono tener conto *"della grande eterogeneità delle specifiche configurazioni produttive nelle quali i gestori e i comuni si trovano ad operare"*: dalla diversa capacità o rendimento degli impianti, alla morfologia dei territori, che, per il singolo Comune, possono produrre differenze di costo di rilevante entità;
- 2) gli elementi qualitativi (una maggiore - o minore - intensità o accuratezza del servizio) costituiscono, di norma, altrettanti veicoli di scostamento dai valori standard di fabbisogno o di ciascuna delle componenti di costo considerate.

La metodologia impiegata nella stima dei fabbisogni standard, dunque,

permette di individuare un livello medio e non “ottimale” del costo, ponendo considerare soltanto alcune delle caratteristiche territoriali e di fornitura del servizio che incidono sul costo. Le Linee guida sottolineano in proposito che *“eventuali divari fra quanto desumibile in termini di fabbisogno standard e quanto contenuto nei piani finanziari vanno quindi considerati anche alla luce di questi profili metodologici”*.

È evidente infatti che l’assenza di cautele, o l’effettuazione di confronti puramente numerici, può portare a conclusioni del tutto errate in termini di giudizi di efficienza del servizio o di gravosità del costo sopportato dagli utenti/contribuenti. Analogamente, il riferimento temporale dei fabbisogni standard deve essere aggiornato alle effettive dimensioni previsionali del servizio, cosicché l’ammontare dei rifiuti trattati, la quota di raccolta differenziata e le altre variabili considerate siano coerenti con i costi considerati nel PEF.

In conclusione, le Linee guida Mef, alla luce delle specificità dei fabbisogni standard osservano che questi *“possono rappresentare solo un paradigma di confronto per permettere all’ente locale di valutare l’andamento della gestione del servizio rifiuti e che quelli attualmente disponibili sono stati elaborati avendo come riferimento finalità perequative e quindi pensati come strumento da utilizzare per la ripartizione delle risorse all’interno del Fondo di solidarietà comunale e come tali potrebbero non corrispondere integralmente alle finalità cui sottende la disposizione recata dal comma 653”*.

Per quanto riguarda le modalità di aggiornamento e calcolo delle risultanze dei fabbisogni standard, la nota Ifel del 16 febbraio 2018<sup>(3)</sup>, oltre a riprendere alcuni elementi di descrizione già presenti nelle Linee guida, completandoli con una serie di indicazioni operative, introduce un Applicativo di simulazione messo a disposizione di tutti i Comuni e costruito

---

<sup>3</sup> La nota è disponibile all’indirizzo internet <https://fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/9222-nota-di-approfondimento-ifel-alle-linee-guida-interpretative-co-653-della-legge-n-147-del-2013-e-applicativo-di-simulazione-di-costi-standard-per-il-servizio-di-rifiuti>.

utilizzando un formato del tutto simile all'esempio di cui all'Allegato 2 delle Linee guida del Mef, al fine di facilitare l'aggiornamento delle componenti di costo che determinano il fabbisogno standard del servizio di gestione dei rifiuti urbani di ciascun ente.

### **3. La TARI sulle pertinenze delle abitazioni: una questione dibattuta**

La nota vicenda riguardante la questione di alcuni Comuni che avrebbero applicato la quota variabile della Tari anche alle pertinenze delle abitazioni aumentando indebitamente il prelievo, è sorta a fine anno 2017, a seguito di un'interrogazione parlamentare, poi culminata nella circolare n.1/DF del 20 novembre 2017 del Ministero dell'economia e delle finanze, nella quale quest'ultimo, nel silenzio della normativa di riferimento, ha inteso colmare un vuoto legislativo, fornendo una propria interpretazione fondata su principi generali<sup>(4)</sup>.

In particolare, la circolare confuta un caso molto particolare di disparità di trattamento tra due nuclei familiari con disponibilità identiche (un'abitazione di 110 mq. complessivi). Il primo nucleo viene tassato in modo unitario, a fronte di un prelievo sul secondo nucleo articolato su due unità: l'abitazione in senso stretto e la superficie pertinenziale. In questo caso, l'applicazione della quota variabile della tariffa ascrivibile al medesimo nucleo sia sull'abitazione in senso stretto, sia sulla pertinenza, produce un paradossale raddoppio della quota stessa, con un considerevole maggior prelievo sul secondo nucleo, non giustificato da alcun elemento sostanziale.

La questione ha interessato, in realtà, un ristretto numero di Comuni, ma il clamore suscitato dalle testate giornalistiche è stato ben più ampio; per comprendere meglio i termini della questione è necessario tuttavia fare un passo indietro, fino alla disciplina istitutiva della Tares nel 2013.

---

<sup>4</sup> La Circolare n.1/DF del 20 novembre 2017 è disponibile sul Portale del federalismo fiscale, all'indirizzo internet: <http://finanze.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/Circolare-n.-1-DF-del-2017-Chiarimenti-su-TARI-parte-variabile-pertinenze.pdf>.

Quest'ultima prevedeva che il calcolo del tributo per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani fosse effettuato attraverso il c.d. metodo normalizzato di cui al DPR 158/1999, previsione poi confermata anche dalla successiva normativa della Tari di cui all'articolo 1, commi 641 e seguenti della legge n. 147/2013.

Come noto il prelievo tributario è diretto a coprire integralmente il costo totale del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, mentre il metodo normalizzato definisce le modalità di tariffazione, articolate in primo luogo tra utenze domestiche (le superfici adibite a civile abitazione) e utenze non domestiche (tutte le restanti superfici). Inoltre, il metodo definisce la tariffa sui rifiuti come somma di due componenti, una quota fissa e una quota variabile. La quota fissa è diretta a coprire le componenti essenziali del costo del servizio, gli investimenti per le opere e i relativi ammortamenti ed è calcolata sulla superficie dei locali tassabili. La parte variabile è diretta a coprire i costi di gestione del servizio in relazione alle quantità di rifiuti conferiti e, per le utenze domestiche, prende a riferimento il numero di componenti del nucleo familiare.

Sebbene nella successione temporale della Tarsu prima, e della Tares/Tari dopo, siano mutate le modalità di calcolo della tariffa, sono rimasti invece inalterati i presupposti impositivi e le fattispecie imponibili dei citati prelievi, essenzialmente da individuarsi nella occupazione o detenzione di locali o aree scoperte strutturalmente integre, destinate a qualsiasi uso e possedute a qualsiasi titolo.

L'impiego di fattispecie astratte e generali utilizzate dal legislatore per determinare l'oggetto della tassazione ha comportato sul piano logico-giuridico che rimanesse estranea ai principi impositivi dei prelievi sui rifiuti il concetto di "pertinenza", o che, comunque, non fosse in alcun modo rilevante distinguere tra locali principali e locali accessori o secondari, posto che a ciascuno di tali cespiti dal medesimo legislatore era ricondotta essenzialmente l'autonoma capacità di produrre rifiuti (sull'autonoma tassazione delle aree pertinenziali, tra le altre, cfr. Cass. Sent. n. 18500/2017).

Pertanto, in assenza di specifiche prescrizioni normative, diversi Comuni hanno approvato regolamenti che disciplinano il prelievo sulle pertinenze con modalità applicative eterogenee, che in alcuni casi possono aver comportato, in relazione a casi specifici, richieste di pagamento superiori al dovuto. In proposito, è necessario tuttavia precisare che:

- l'applicazione della quota variabile della Tari in maniera "non conforme" all'interpretazione fornita dal Mef, con la circolare n.1/DF, interessa solo i rari casi di Comuni che, per la medesima utenza, hanno applicato più volte la tariffa variabile prevista per un medesimo nucleo familiare, duplicando l'importo anche sui locali serventi l'abitazione in forma pertinenziale e/o accessoria;
- la Tari è un'entrata interamente destinata a coprire il costo del servizio rifiuti e nessuna quota del tributo può essere utilizzata per altri fini. Gli eventuali errori su determinate tariffe non hanno quindi prodotto nessuna maggiore entrata per i Comuni, poiché la regola del metodo normalizzato agisce già nella prima fase di calcolo delle tariffe, allorché si rendicontano i nuclei disponibili sui quali redistribuire i costi variabili. Per questo motivo, se un Comune ha duplicato le quote variabili aumentando il prelievo su alcuni nuclei familiari, non vuol dire che ha incassato di più, bensì che ha errato nella ripartizione dei costi variabili tra gli utenti;
- la correzione degli errori di calcolo commessi dagli enti interessati deve quindi necessariamente comportare la rimodulazione delle tariffe sulla generalità dei contribuenti per garantire la corrispondenza tra entrata e costi del servizio;
- i regolamenti comunali che definiscono la disciplina di dettaglio in assenza di specifiche indicazioni di legge - e, quindi, anche il calcolo del prelievo Tari sulle pertinenze - sono oggetto di puntuale vigilanza da parte dello stesso Mef (al quale devono essere inviati per essere sottoposti ai necessari controlli formali di legittimità, ai sensi del comma 15 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011), che non ha mai sollevato, fino al novembre 2017, questioni di illegittimità su questo tema. Pertanto, detti Regolamenti sia sul piano formale che sostanziale, per ciascuna annualità della loro vigenza, sono di fatto validi ed operanti;



- eventuali rimborsi della quota variabile non interessano la Tari corrispettivo.

### *Indagine IFEL sul trattamento delle pertinenze abitative in TARI*

Sulla base di una raccolta in via di completamento ed aggiornamento, delle delibere comunali, dei regolamenti e di alcuni Piani economico - finanziari della Tari, l'Ifel ha condotto, a fine 2017, un'indagine finalizzata specificatamente a comprendere le dimensioni del fenomeno di applicazione da parte dei Comuni della quota variabile alle pertinenze. L'indagine, di cui si riporta di seguito una sintesi, riguarda 216 Comuni maggiori, i capoluoghi di provincia e quelli con popolazione superiore a 40mila abitanti.

Come emerge dalla pur notevole diversificazione delle norme regolamentari rilevate, solo una piccola minoranza tra i Comuni maggiori adotta soluzioni per la tassazione delle pertinenze che comportano aggravii irragionevoli nella tassazione delle pertinenze.

#### **Box 1 - Indagine sul trattamento delle pertinenze abitative in TARI - Report sintetico**

Sono stati rilevati i dati relativi a tutti i capoluoghi di provincia e ai Comuni non capoluogo con popolazione superiore a 40 mila abitanti. La tabella 1. riporta la presenza di disposizioni regolamentari riguardanti le pertinenze. In 79 casi il regolamento non riporta disposizioni specifiche per le pertinenze. Solo in due casi, il regolamento distingue tra *"solai, cantine depositi, magazzini..."* e *"posti auto, autorimesse, box e garage"*. In 56 casi (26% del totale) le disposizioni riguardano esclusivamente la fattispecie *"cantine, autorimesse o simili luoghi di deposito se condotte da persona fisica priva nel Comune di utenze abitative"*. In 38 casi (il 18%) i regolamenti disciplinano esclusivamente l'applicazione della tariffa alle *pertinenze genericamente intese*. Solo in 35 casi (il 16%) si regola-

menta l'applicazione della tariffa alle pertinenze distintamente per entrambe le fattispecie.

**Tabella 1. Presenza di disposizioni regolamentari riguardanti le pertinenze**

n. Comuni	% di Comuni sul totale	Solai, cantine, depositi, magazzini e simili	Posti auto, autorimesse, box e garage	Cantine, autorimesse o simili luoghi di deposito se condotte da persona fisica priva nel Comune di utenze abitative	Tutte le pertinenze senza ulteriori specificazioni
79	37%	no	no	no	no
56	26%	no	no	sì	no
38	18%	no	no	no	sì
35	16%	no	no	sì	sì
3	1%	no	sì	no	no
3	1%	no	sì	sì	no
2	1%	sì	sì	no	no
<b>216</b>	<b>100%</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>94</b>	<b>73</b>

I regolamenti TARI di 3 città medie fanno esplicito riferimento solo alla fattispecie *“posti auto, autorimesse, box e garage”*. Oltre alle disposizioni relative a *“posti auto, autorimesse, box e garage”*, i regolamenti di altre 3 medie città riportano disposizioni circa le *“pertinenze di persona fisica priva di utenze abitative nel Comune”*.

La tabella 2. fornisce alcuni dettagli sui casi di regolamentazione delle pertinenze. Sulla base dati riportati ai righi 1 e 2 della tabella:

- nell'**86% dei casi** (63 su 73) in cui il regolamento riporta una disposizione specifica relativa alle **“pertinenze genericamente intese”** quest'ultima prevede l'applicazione della **sola quota fissa** (rientra in questa casistica anche un caso di applicazione di una quota variabile di “valore simbolico”);
- nell'**81% dei casi** (76 su 94) in cui il regolamento disciplina l'applicazione della tariffa alle **“pertinenze di persone fisiche prive**

**nel Comune di unità abitative** la disposizione si sostanzia nel richiamo di quanto già previsto dall'articolo 17, comma 4, del Prototipo di Regolamento per l'istituzione e l'applicazione della Tares proposto dal Mef (**si considera un occupante**);

- con riferimento agli **8 enti che disciplinano separatamente posti auto e box pertinenziali**, un ente applica la tariffa associata ad un occupante, un ente applica la tariffa prevista per le utenze non domestiche, 5 enti applicano la sola quota fissa prevista per le utenze domestiche e un ente applica l'intera tariffa determinando il numero di occupanti in base alla superficie.

**Tabella 2. TARI applicata alle pertinenze**

		Solai, cantine, depositi, magazzini e simili	Posti auto, autorimesse, box e garage	Cantine, autorimesse o simili luoghi di deposito se condotte da persona fisica priva nel Comune di utenze abitative	Tutte le pertinenze senza ulteriori specificazioni
1	Quota fissa prevista per le utenze domestiche	2	5	3	63
2	Tariffa utenze domestiche associata ad un occupante		1	76	5
3	Tariffa utenze domestiche associata a due occupanti			2	
4	Tariffa utenze domestiche associata al numero effettivo di occupati			2	
5	Tariffa utenze domestiche e occupanti in base alla superficie		1	2	1
6	Tariffa utenze non domestiche		1	9	4
7	<b>Totale</b>	<b>2</b>	<b>8</b>	<b>94</b>	<b>73</b>

In sintesi, nella grande maggioranza dei casi di regolamentazione specifica delle pertinenze (155 casi, righe 1 e 2) la tassazione fa riferimento alla sola quota fissa del tributo o a una quota variabile limitata alla considerazione convenzionale di un componente. In altri 14 casi (riga 6) si applica la tariffa prevista per le utenze non domestiche (garage o magazzini) di norma meno onerosa.

Nei restanti 8 casi (righe 3, 4 e 5) i regolamenti optano per una parte variabile non convenzionale, ma riconducibile al numero effettivo di componenti del nucleo familiare (anche se non residente, riga 4), ad un numero convenzionale più elevato (due componenti, riga 3), o a un numero convenzionale determinato dalla superficie della pertinenza (quattro casi, riga 6). Questi ultimi sono evidentemente i casi in cui si annidano i maggiori pericoli di aumento arbitrario del prelievo. Infine, la definizione di pertinenza è un elemento di incertezza e di possibili disparità di trattamento, poiché, diversamente dalla disciplina ICI ed IMU, nel caso della Tari, non ci sono definizioni e limiti di legge applicabili sotto il profilo fiscale.

### **3.1 Il rimborso della quota variabile**

Nella richiamata circolare n. 1/DF del 20 novembre 2017, il Mef ha delineato una specifica procedura di rimborso ai contribuenti della quota variabile applicata alle pertinenze, facendola decorrere dall'anno 2014 e affidandola all'iniziativa del contribuente. Ciò ha reso necessario comprendere, in primo luogo, se la restituzione d'ufficio della quota variabile della tariffa relativa alle pertinenze sarebbe dovuta avvenire sulla base dell'espletamento di una contemporanea procedura di recupero delle quote rimborsate a carico dei contribuenti non possessori di pertinenze e, in secondo luogo, su quali risorse finanziarie l'ente locale possa fare affidamento nel caso in cui fosse chiamato alla restituzione della quota variabile applicata alle pertinenze su impulso del contribuente, essendo comunque necessario assicurare la copertura integrale del costo del servizio.

La prima possibilità sembra essere stata esclusa dallo stesso Ministero delle Finanze (risposta parlamentare numero 2-02038) sul piano tecnico-contabile. A ragion veduta infatti, a tale evenienza si sarebbe collegato l'enorme costo amministrativo derivante dalla complessa procedura in autotutela, specie se si consideri che questa richiederebbe a monte, come detto, la rimodulazione della quota variabile per ciascuna annualità, con conseguenti conguagli a debito e a credito, magari di pochi euro, per decine migliaia di posizioni, e anche una valutazione su posizioni già consolidate per effetto dell'emissione di eventuali accertamenti già divenuti definitivi.

Relativamente alle risorse con le quali far fronte alle richieste di restituzione dei contribuenti, è intervenuta la Sezione regionale di controllo per la Lombardia della Corte dei conti che, con la Deliberazione n.139/2018 in risposta al Comune di Milano afferma che: *“il piano finanziario della TARI -quando è adottato in conformità alle indicazioni del legislatore- deve assicurare “la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio” e “tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili”. Dunque tra le componenti dei costi, il piano finanziario deve tenere conto dei “crediti inesigibili” vantati dall’ente comunale a titolo di tariffa per il servizio di smaltimento dei rifiuti, ma non necessariamente anche delle quote rimborso dei tributi che in ragione dell’esercizio del potere di autotutela si ritengono non più dovuti. Ne consegue che qualora il Comune, a partire dall’anno 2014, dovesse avviare una procedura di rimborso (d’ufficio o su istanza di parte) della quota variabile applicata alle autorimesse, la sua copertura finanziaria non deve necessariamente trovare integrale copertura nel piano finanziario della Tari come “costo del servizio”. Dunque, in risposta al secondo quesito formulato dall’ente, questa Sezione esprime il seguente principio di diritto: «il rimborso della quota variabile della TARI non dovuta e di competenza di esercizi finanziari precedenti, può trovare copertura in entrate ascrivibili alla fiscalità generale».*

Questa impostazione è sicuramente condivisibile se si considera che una diversa allocazione avrebbe comportato una distribuzione dell'ulteriore

carico solo sui contribuenti Tari, senza al contempo prevedere un ricalcolo della quota variabile riferibile alle utenze non interessate dalla questione, ma che in realtà hanno versato una quota minore rispetto alla quota variabile rideterminata.

#### **4. Le competenze dell'ARERA nell'ambito dei rifiuti**

Con la legge di stabilità per il 2018 il legislatore ha ritenuto di coinvolgere nell'ambito della gestione e controllo del sistema dei rifiuti un nuovo soggetto, l'ARERA, conferendole funzioni che in parte si vanno a sovrapporre a quelle già attribuite dalla legislazione vigente ad altri soggetti.

Ad oggi, gli attori che a vario titolo intervengono nell'ambito delle funzioni assegnate all'ARERA sono numerosi (Regioni, Comuni, Autorità d'ambito), e le competenze loro attribuite non sono sempre ben delineate, ma a tratti risultano confuse o sovrapposte. Basti pensare che in tema di Tari l'approvazione delle tariffe deve avvenire sulla base dei piani finanziari predisposti dai gestori dei rifiuti ed approvati dalle Autorità d'ambito, che però non sono state istituite in tutta Italia, ed in alcune regioni, ancorché istituite, risultano non operative, sicché la situazione nazionale appare variegata ed incerta, non avendo il legislatore codificato in modo preciso tutti i processi decisionali.

In questa situazione, i Comuni sono costretti a subire criticità anche di elevato impatto. Si pensi alle Regioni ove risulta costituita l'Ato che però non approva tempestivamente il piano finanziario, il quale è propedeutico all'approvazione delle tariffe Tari, i cui termini sono collegati a quelli di approvazione dei bilanci comunali. È evidente che i ritardi di un ente possono danneggiare, anche in maniera rilevante, l'attività di un altro ente; le conseguenze che può avere sul bilancio degli enti locali l'approvazione tardiva di delibere tariffarie è infatti nota ed oggetto di diverse pronunce da parte dei giudici amministrativi.

In questo incerto quadro normativo, la legge n. 205 del 2017 ha attribuito

all’Autorità per l’energia elettrica, il gas e il sistema idrico, ridenominata in «Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente» (ARERA) una nuova funzione di regolazione, ispirata per lo più ad una *ratio* di semplificazione che tuttavia, ad una prima analisi del contesto attuale, non sembra essere stata raggiunta.

#### 4.1 Le competenze dell’ARERA

L’art. 1, comma 527, della legge n. 205 del 2017 attribuisce all’ARERA, al “*fine di migliorare il sistema di regolazione del ciclo dei rifiuti anche differenziati, urbani e assimilati*” le seguenti funzioni di regolazione e controllo, in particolare in materia di:

- a) emanazione di direttive per la *separazione contabile e amministrativa della gestione*, la valutazione dei costi delle singole prestazioni, anche ai fini della corretta disaggregazione per funzioni, per area geografica e per categorie di utenze, e definizione di indici di valutazione dell’efficienza e dell’economicità delle gestioni a fronte dei servizi resi;
- b) definizione dei *livelli di qualità dei servizi*, sentite le Regioni, i gestori e le associazioni dei consumatori, nonché *vigilanza* sulle modalità di erogazione dei servizi;
- c) *diffusione della conoscenza e della trasparenza* delle condizioni di svolgimento dei servizi a beneficio dell’utenza;
- d) tutela dei *diritti degli utenti*, anche tramite la valutazione di reclami, istanze e segnalazioni presentati dagli utenti e dai consumatori, singoli o associati;
- e) definizione di *schemi tipo dei contratti di servizio* di cui all’articolo 203 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152;
- f) *predisposizione ed aggiornamento del metodo tariffario* per la determinazione dei corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione, a copertura dei costi di esercizio e di investimento, compresa la remunerazione dei capitali, sulla base della valutazione dei costi efficienti e del principio “chi inquina paga”;
- g) fissazione dei criteri per la definizione delle *tariffe di accesso agli impianti* di trattamento;

- h) *approvazione delle tariffe* definite, ai sensi della legislazione vigente, dall'ente di governo dell'ambito territoriale ottimale per il servizio integrato e dai gestori degli impianti di trattamento;
- i) verifica della *corretta redazione dei piani di ambito* esprimendo osservazioni e rilievi;
- l) formulazione di proposte relativamente alle attività comprese nel sistema integrato di gestione dei rifiuti da assoggettare a regime di concessione o autorizzazione in relazione alle condizioni di concorrenza dei mercati;
- m) formulazione di proposte di revisione della disciplina vigente, segnalando altresì i casi di gravi inadempienze e di non corretta applicazione;
- n) predisposizione di una *relazione annuale* alle Camere sull'attività svolta.

Preliminarmente, occorre rilevare la circostanza che la normativa, nell'individuare i vari attori da coinvolgere nella concertazione dei livelli di qualità dei servizi (ved. ad esempio le lettere b ed h), omette di citare i Comuni, i quali invece hanno un ruolo decisivo nell'articolazione del servizio e nelle decisioni tariffarie, oltre ad essere il punto di riferimento per tutti i contribuenti/utenti finali.

Inoltre, il complesso delle attività attribuite dovrebbe far emergere con maggiore chiarezza che le competenze attribuite all'Autorità siano indirizzate non solo alla Tari corrispettiva, ma anche alla Tari tributo, in quanto - come è ovvio - le problematiche sottese all'estensione delle competenze di Arera interessano tutti i fruitori del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti e tutti gli attori a vario titolo coinvolti nell'offerta dei servizi, indipendentemente dalla natura del prelievo che gli utenti finali devono corrispondere, in ogni caso vincolato alla copertura dei costi del servizio.

Uno dei punti critici più rilevanti riguarda il tema dell'approvazione delle tariffe, sia sotto il profilo dell'organo competente, sia con riguardo al sistema tariffario.



Sotto il primo aspetto, ad esempio, guardando al prelievo definito dal legislatore come di natura corrispettiva, si intrecciano varie norme che rendono incerto l'organo competente a deliberare, sicché sul punto le prese di posizione dei vari attori appaiono contrapposte, ritenendo alcuni che la competenza sia in capo alle Autorità d'ambito, ai sensi dell'art. 3-bis del DI n. 138 del 2011, mentre altri, tra i quali anche ANCI, ritengono che la competenza sia esclusivamente del Comune, e ciò sulla base di quanto espressamente previsto dall'art. 1, comma 668, della legge 147 del 2013, che attribuisce letteralmente al Comune la competenza a deliberare sia il regolamento che le tariffe, norma questa che è peraltro qualificabile come *lex specialis* (peraltro posteriore) che deroga a quanto previsto dal DI n.138 del 2011<sup>5</sup>.

L'ARERA, dal canto suo, nella deliberazione 5 aprile 2018, n. 225 - *"Avvio di procedimento per l'adozione di provvedimenti di regolazione tariffaria in materia di ciclo dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati"* - sembra aderire alla prima tesi.

---

*5 Sul punto occorre, inoltre, richiamare le indicazioni fornite dal Dipartimento delle finanze, il quale nelle linee guida alla Tares ha precisato quanto segue: «Occorre peraltro chiedersi se, a seguito dell'emanazione dell'art. 3-bis del D.L. n. 138 del 2011, l'approvazione delle tariffe sia stata demandata agli enti di governo degli ambiti territoriali ottimali per la gestione dei rifiuti, posto che il comma 1-bis, del citato art. 3-bis dispone che "Le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli appartenenti al settore dei rifiuti urbani, di scelta della forma di gestione, di determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidamento della gestione e relativo controllo sono esercitate unicamente dagli enti di governo degli ambiti o bacini territoriali ottimali e omogenei istituiti o designati ai sensi del comma 1 del presente articolo". Premesso che la norma sarà applicabile solo dopo che i predetti enti di governo siano stati effettivamente istituiti e resi operanti, non può trascurarsi che la potestà tariffaria è attribuita ai medesimi in materia di tariffe per i servizi locali a rete di rilevanza economica solo "per quanto di competenza", cosicché la stessa norma attributiva della funzione si pone come disposizione generale potenzialmente recessiva a fronte di più specifiche prescrizioni. Ora, da un lato per i pubblici servizi in esame è di regola previsto l'addebito di un corrispettivo (ad es. nel caso dei servizi idrici e della distribuzione di calore) e non di un tributo; dall'altro, l'art. 14 del D.L. n. 201 del 2011, attribuisce specificamente la potestà tariffaria per il tributo sui rifiuti e sui servizi al consiglio comunale. Ne segue allora che le tariffe del tributo in questione - sia nella parte relativa alla componente "rifiuti" che in quella relativa alla componente "servizi" - restano attribuite al comune e non agli enti di governo dell'ambito territoriale, prevalendo la *lex specialis* di cui all'art. 14 del D.L. n. 201 del 2011 sulla *lex generalis* di cui all'art. 3-bis del D.L. n. 138 del 2011».*

Con questa delibera, l'Autorità ha avviato un procedimento per l'adozione di uno o più provvedimenti volti a introdurre un sistema tariffario in materia di ciclo dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati, con riferimento ai seguenti aspetti:

- a) definizione del metodo tariffario per la determinazione dei corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione;
- b) fissazione dei criteri per la definizione delle tariffe di accesso agli impianti di trattamento;
- c) modalità di approvazione delle tariffe definite dall'ente di governo d'ambito territoriale ottimale, o dall'autorità competente a ciò preposta, per il servizio integrato e dai gestori degli impianti di trattamento.

La necessità di pervenire ad un sistema di tariffazione unico a livello nazionale è stata più volte sollecitata da ANCI, in quanto non appaiono giustificabili, a parità di servizio erogato, le differenziazioni di tariffe oggi esistenti, differenziazioni che aumentano ancor di più con la tariffa corrispettiva, visto che il comma 668 della legge n. 147 del 2013 non vincola l'adozione dei criteri di determinazione delle tariffe fissate dal Dpr n. 158 del 1999, sicché oggi ciascun ente può adottare sistemi di tariffazione ampiamente differenziati. Ciò appare contrario all'obiettivo di omogeneità, imparzialità ed uniformità a livello nazionale che il legislatore ha attribuito alla nuova Autorità.

Peraltro, occorre evidenziare la delicatezza di questi temi, posto che l'approvazione delle tariffe da parte di un ente incompetente determina l'invalidità della decisione e l'obbligo di utilizzo delle ultime tariffe validamente approvate<sup>(6)</sup>.

---

<sup>6</sup> Si veda sul punto, Cassazione 27 settembre 2017, n. 22537.

## **5. Imposta comunale sulla pubblicità: la sentenza della Corte Costituzionale n. 15 del 2018**

La Corte Costituzionale, con sentenza n.15 del 30 gennaio 2018, ha confermato la legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 739, della legge n. 208 del 2015, il quale dispone che: *«L'articolo 23, comma 7, del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, nella parte in cui abroga l'articolo 11, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, relativo alla facoltà dei comuni di aumentare le tariffe dell'imposta comunale sulla pubblicità, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1 della legge 27 luglio 2000, n. 12, si interpreta nel senso che l'abrogazione non ha effetto per i Comuni che si erano già avvalsi di tale facoltà prima della data di entrata in vigore del predetto articolo 23, comma 7, del decreto-legge n. 83 del 2012».*

Per comprendere i termini della vicenda occorre rammentare che:

- le "tariffe base" relative all'imposta di pubblicità sono stabilite dall'art. 12 del d.lgs. n. 507 del 1993, così come riformulate dal DPCM del 16 febbraio 2001, e sono determinate in base alla classe demografica dei Comuni;
- l'art. 11, comma 10, del d.lgs. n. 449 del 1997, ha previsto la possibilità per i Comuni di aumentare le tariffe base fino ad un massimo del 20 per cento a decorrere dal 1° gennaio 1998 e fino a un massimo del 50 per cento a decorrere dal 1° gennaio 2000;
- l'art. 23, comma 7, del dl n. 83 del 2012, entrato in vigore il 26 giugno 2012, dispone che *"dalla data di entrata in vigore del presente decreto-legge sono abrogate le disposizioni di legge indicate dall'allegato 1, fatto salvo quanto previsto dal comma 11 del presente articolo"*; nell'allegato 1 è incluso il sopra citato articolo 11, comma 10 del d.lgs. n. 449 del 1997;
- l'art. 23, comma 11, del dl n. 83 del 2012, dispone che *"i procedimenti avviati in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto-legge sono disciplinati, ai fini della concessione e dell'eroga-*

*zione delle agevolazioni e comunque fino alla loro definizione, dalle disposizioni delle leggi di cui all'Allegato 1 e dalle norme di semplificazione recate dal presente decreto-legge".*

Questa situazione ha causato dubbi interpretativi circa la sopravvivenza delle maggiorazioni adottate dai Comuni per gli anni successivi al 2012, con pronunciamenti giurisprudenziali di diverso segno. Il comma 739, oggetto della recente sentenza della Consulta, muoveva proprio dalla necessità di ripristinare certezza circa la legittimità delle maggiorazioni anche nei casi - generalizzati - di continuazione della loro applicazione da parte dei Comuni, per espressa deliberazione confermativa, ovvero per tacito rinnovo di anno in anno, come consentito dalla legge.

### **5.1 L'inammissibilità della questione di illegittimità costituzionale e la natura della sentenza interpretativa di rigetto**

La Corte Costituzionale ha dunque dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale del comma 739 e si è spinta ancora oltre corredando il rigetto con passaggi interpretativi della norma contestata sulla cui base sembrerebbe preclusa ai Comuni la facoltà di confermare o prorogare, successivamente al 2012, le maggiorazioni tariffarie dell'imposta sulla pubblicità.

In sostanza, ad avviso della Corte, il comma 739 non sarebbe finalizzato a far salve le decisioni già adottate da molti Comuni fino al 2012 in materia di maggiorazione dell'Imposta sulla pubblicità, ma - più limitatamente - ad assicurare efficacia per il solo 2012 alle delibere comunali adottate fino al 26 giugno 2012, data di entrata in vigore della norma di abolizione.

La sentenza va quindi considerata a duplice contenuto e con altrettanto duplice valenza:

- da un lato, si dichiara l'inammissibilità di una questione sollevata dalla CTP di Pescara, con ordinanza del 1° febbraio 2017, secondo la quale il co.739 *"avrebbe creato due diversi regimi giuridici applicabili in*

*materia di tariffe sull'ICP, rendendo possibile l'esercizio della facoltà di aumento - o meglio di continuare ad applicare l'aumento già deliberato - unicamente per quei Comuni che si fossero avvalsi di tale facoltà prima della data di entrata in vigore del predetto decreto - legge [...]. In tal modo, per una categoria di Comuni si sarebbe creata una nuova tariffa base, consolidando gli aumenti all'interno dell'imposta".* Questo elemento non è stato considerato meritevole di sostegno, in quanto l'intervento interpretativo *"non introduce alcun doppio regime impositivo e non crea perciò ingiustificate disparità di trattamento tra i Comuni, né pregiudica la progressività insita nella suddivisione degli stessi in diverse fasce, ai fini della determinazione dell'imposta, rientrando invece nei limiti di quella ragionevolezza che deve caratterizzare anche le disposizioni d'interpretazione autentica"*.

Del resto, si deve osservare che alla luce delle successive evoluzioni normative in materia di vincoli alla potestà impositiva degli enti territoriali, la tipologia della disposizione in esame, si pone perfettamente in linea con i blocchi degli aumenti delle aliquote dei tributi, che scattando una fotografia ad una certa data (i livelli impositivi del 2015), consolidano gli aumenti deliberati precedentemente per una o più annualità future. Nel caso, ad esempio, del blocco delle aliquote Imu tra il 2016 e il 2018, venivano vincolati i Comuni che prima della vigenza del blocco non avevano ancora raggiunto i livelli massimi delle aliquote, mentre ne rimanevano di fatto indenni quelli che i massimi li avevano già raggiunti nel 2015;

- la lettura del comma 739 recata dalla sentenza in esame, propone però un ulteriore profilo riguardante la possibilità di confermare o prorogare, successivamente al 2012, di anno in anno, le tariffe maggiorate, in ordine alla quale il co.739 non si esprime in modo diretto. Sotto questo secondo profilo, la Corte Costituzionale fornisce una lettura costituzionalmente orientata della norma contestata, tale da fare salve le delibere comunali di approvazione delle tariffe maggiorate, specificando che tale intervento normativo deve considerarsi orientato alla mera considerazione degli atti adottati entro il 26 giugno di quell'anno, periodo ancora utile per l'adozione di variazioni alle aliquote e tariffe dei tributi data la posposizione dei termini per l'approvazione dei bilanci di previsione 2012. Oltre

tale data, il venir meno della norma di riferimento per via dell'abolizione recata dal dl 83/2012, impedirebbe non solo l'adozione di nuove deliberazioni di maggiorazione decorrenti dal 2012, ma anche il mantenimento delle misure tariffarie maggiorate per gli anni successivi. La Corte, infatti, dichiara che *“non è corretta l'interpretazione dell'articolo 1, co.739, della legge n.2018 del 2015, secondo cui esso ripristinerebbe retroattivamente la potestà di applicare maggiorazioni alle tariffe per i Comuni che, alla data del 26 giugno 2012, avessero già deliberato in tal senso. La disposizione invece si limita a precisare la salvezza degli aumenti deliberati al 26 giugno 2012, tenuto conto, tra l'altro, che a tale data ai Comuni era stata nuovamente attribuita la facoltà delle maggiorazioni”*. Sul punto, la Corte prosegue inoltre affermando che la facoltà di conferma, *“esplicita o tacita, delle tariffe, consentita da altra disposizione, non potrebbe tuttavia estendersi a maggiorazioni disposte da norme non più vigenti, come aveva sancito la sentenza del Consiglio di Stato, sezione quinta, 22 dicembre 2014, n. 6201, in riferimento all'art. 23, comma 7, del d.l. n. 83 del 2012, ritenendo che anche il potere di conferma, tacita o esplicita, in quanto espressione di potere deliberativo, debba tener conto della legislazione vigente. Dunque, venuta meno la norma che consentiva di apportare maggiorazioni all'imposta, gli atti di proroga tacita di queste avrebbero dovuto ritenersi semplicemente illegittimi, perché non poteva essere prorogata una maggiorazione non più esistente»*.

Questa lettura della disposizione oggetto dell'esame della Corte si pone tuttavia su una linea nettamente diversa da quella finora intrapresa dai Comuni e generalmente accolta, sulla base della finalità della norma derogatrice, che appare invero molto chiara: considerare consolidati anche per le annualità future gli aumenti già deliberati prima dell'abrogazione della norma di riferimento, l'art. 11, co. 10 della legge n. 449 del 1997, avvenuta nel 2012 ad opera del decreto legge n. 83 del 2012.

Peraltro, che si trattasse di norma consolidatrice, anche per il futuro, degli aumenti già deliberati al 26 giugno 2012 è direttamente desumibile dal tenore letterale del comma 739, il quale prevede che *“l'abrogazione non ha*

*effetto*” per i Comuni che avessero già deliberato gli aumenti, senza alcuna limitazione nell’anno 2012 entro la data di abrogazione della norma di riferimento (il 26 giugno), ma anche in precedenza, non essendo previsto in norma un limite temporale espresso circa la portata degli effetti della deroga. Si deve quindi ritenere che il comma 739 sia intervenuto quale norma di salvaguardia, a fronte dell’abrogazione intervenuta con il DL n. 83 del 2012 e sia pertanto equiparabile a quelle misure che più recentemente, nel disporre il blocco dei tributi comunali, hanno cristallizzato le scelte compiute ad una determinata data e che, per tale motivo, non hanno reso necessari contributi statali compensativi.

Peraltro, che gli enti abbiano agito in buona fede e sulla base di una lettura generalmente accolta del comma 739 è ben confermato dal fatto che, se tale norma (emanata a fine 2015 con la legge di stabilità 2016), non avesse avuto la finalità di generale deroga degli effetti dell’abrogazione, sarebbe stato ragionevole attendersi un intervento ad opera della stessa legge finalizzato alla regolazione dei rapporti tributari concernenti la maggiorazione dell’imposta sulla pubblicità comunale insorti dopo il 2012, almeno con riferimento al periodo 2013-15. Ma anche su questo aspetto il comma 739 non fornisce alcun elemento.

La lettura costituzionalmente orientata di cui alla sentenza n. 15 costituisce comunque un fatto nuovo di notevole portata, pur non comportando sotto il profilo strettamente formale l’abrogazione degli atti amministrativi susseguenti adottati da moltissime amministrazioni comunali. L’articolo 136 della Costituzione riserva infatti esclusivamente alle sentenze che accolgano l’eccezione di illegittimità costituzionale di una norma legislativa il valore di immediata inapplicabilità della norma stessa<sup>(7)</sup>. Nel caso in

---

*7 L’insufficienza del pronunciamento della Corte a determinare la generale modifica della lettura del comma 739 emerge anche sulla base di precedenti che riguardano la natura e gli effetti delle sentenze interpretative di rigetto, qual è evidentemente la sentenza in esame. La Corte di Cassazione si è a suo tempo espressa su questo aspetto, rilevando che “è unanime in dottrina l’opinione che esclude il valore vincolante delle decisioni interpretative di rigetto, in quanto sprovviste dell’efficacia erga omnes, attribuita dall’art. 136, comma 1 della Costituzione alle sentenze che dichiarino l’illegittimità costituzionale di una norma di legge*

esame, la diversa lettura che la Corte dà del comma 739 rispetto all'applicazione correntemente adottata costituisce un rilevante elemento di valutazione che potrà contribuire ad una definizione conclusiva della vicenda.

Il Ministero dell'economia ha ritenuto di intervenire con Circolare n.2/DF del 14 maggio 2018, proponendo una sintetica ricostruzione della vicenda e concludendo nel senso che *"a partire dall'anno d'imposta 2013 i comuni non erano più legittimati a introdurre o confermare, anche tacitamente, le maggiorazioni in questione"*. Il Mef avvalora così una lettura radicalmente diversa della disposizione di deroga, con la conseguenza che il quadro normativo in vigore dal 2013 per via del pronunciamento della Corte Costituzionale disporrebbe *ope legis* una riduzione delle tariffe deliberate fino al 2012 per gli anni successivi. Questa circostanza, però, avrebbe dovuto necessariamente determinare lo stanziamento di un contributo erariale compensativo del minor gettito conseguente all'impossibilità di confermare le maggiorazioni già deliberate ed acquisite al bilancio comunale, elemento che è evidentemente mancante non solo nel panorama normativo, ma anche nell'analisi svolta dalla nota Mef.

## 5.2 Conclusioni

Si è dunque creato un corto circuito interpretativo che deve essere risolto attraverso interventi normativi chiari e tempestivi, in primo luogo con riferimento ai livelli di prelievo sulla pubblicità applicabili dal 2019. L'illegittimità delle maggiorazioni prospettata dalla sentenza CCost n. 15 del 2018 e poi ripresa dalla circolare del Mef riporterebbe le tariffe dell'imposta sulla pubblicità ai livelli di vent'anni fa, per effetto non di un'espressa decisione del Parlamento, ma di un'imperfezione normativa che ha portato a distanza di anni ad un'interpretazione opposta rispetto a quella comunemente praticata nel tempo.

---

*[...] di talché è innegabile che le predette pronunce hanno valore di mero precedente e non vincolano il giudice, al quale è consentito di discostarsi dall'interpretazione proposta dalla Corte Costituzionale (Cass. Sez. Unite penali, 17 maggio 2004, n.2316)".*



È quindi ben comprensibile la difficoltà in cui versano i Comuni nella formazione del bilancio 2019 e nella gestione delle richieste di rimborso delle somme corrisposte dai concessionari di pubblicità dal 2013 a fronte delle maggiorazioni ora messe in questione. Come a suo tempo osservato, appare quanto mai necessario un intervento ulteriore e risolutore circa la applicabilità e l'eventuale perimetrazione degli effetti dell'interpretazione recata dalla sentenza. Nelle more di tale intervento, pare opportuno che gli enti si astengano dal notificare provvedimenti espressi di rigetto delle domande di rimborso. Tale comportamento non costituisce atteggiamento elusivo, bensì consente allo stesso contribuente di accedere al più ampio termine di dieci anni previsto per l'impugnazione dei dinieghi taciti al rimborso e limita l'insorgenza di un contenzioso tributario oneroso e dagli esiti dubbi.

L'intervento normativo che appare dovuto ed urgente riguarda, in sostanza, tre aspetti tra loro connessi: in primo luogo, il ripristino della piena legittimità delle maggiorazioni applicabili all'imposta sulla pubblicità, così da mettere in sicurezza i gettiti dei bilancio comunali dal 2019 in poi; in secondo luogo, la determinazione di una procedura speciale per i rimborsi delle quote riconosciute indebite relative agli anni 2013-18, che ne permetta la rateizzazione pluriennale così da rendere il rimborso più finanziariamente sostenibile; infine, come sopra argomentato, il tortuoso percorso che porta oggi a considerare illegittima l'applicazione di una norma tributaria non può oscurare il fatto che, in base ad una novella normativa (pur diversamente interpretata nel tempo), i Comuni si vedono precludere una fonte di entrata consolidata nel tempo che deve essere oggetto di ristoro, come avviene ogni volta che provvedimenti di legge intervengono sui tributi comunali disponendo nuove esenzioni ed agevolazioni obbligatorie.

È quindi fortemente auspicabile che gli elementi di principio e le dimensioni economiche dei problemi sollevati dalla sentenza risultino più evidenti al Governo e al Parlamento di quanto finora sia avvenuto e che la delicata questione sia sollecitamente affrontata con la consapevolezza della necessità di contemperare interessi diversi e di salvaguardare gli equilibri finanziari dei Comuni.

## 6. Canone concessorio non ricognitorio

Il canone concessorio non ricognitorio, previsto dall'art. 27 del d.lgs. 30 aprile 1992, n. 285 (Nuovo codice della strada) è stato, ed è tuttora, oggetto di copiosa giurisprudenza, segno di un ampio contenzioso instauratosi tra gli enti proprietari delle strade ed i soggetti occupanti la sede stradale e le sue pertinenze. In buona sostanza, si tratta di un corrispettivo dovuto a un'amministrazione come controprestazione per l'uso particolare del suolo pubblico.

I criteri per la definizione e commisurazione del canone sono contenuti nell'art. 27, co. 8, del codice della strada<sup>(8)</sup>, la cui attuazione, mancando le direttive nazionali ex art. 67, co. 5, del DPR 495/1992<sup>(9)</sup>, è rimessa all'iniziativa dei singoli enti proprietari delle strade.

---

*8 D.lgs. 285/1992, art. 27, co. 8: "Nel determinare la misura della somma si ha riguardo alle soggezioni che derivano alla strada o autostrada, quando la concessione costituisce l'oggetto principale dell'impresa, al valore economico risultante dal provvedimento di autorizzazione o concessione e al vantaggio che l'utente ne ricava".*

*9 DPR 495/1992, art. 67, co. 5: "La concessione ad eseguire i lavori per la costruzione e la manutenzione dei manufatti di attraversamento o di occupazione è accompagnata dalla stipulazione di una convenzione tra l'ente proprietario della strada concedente e l'ente concessionario nella quale devono essere stabiliti:*

*a) la data di inizio e di ultimazione dei lavori e di ingombro della carreggiata;*

*b) i periodi di limitazione o deviazione del traffico stradale;*

*c) le modalità di esecuzione delle opere e le norme tecniche da osservarsi;*

*d) i controlli ed ispezioni e il collaudo riservato al concedente;*

*e) la durata della concessione;*

*f) il deposito cauzionale per fronteggiare eventuali inadempienze del concessionario sia nei confronti dell'ente proprietario della strada che dei terzi danneggiati;*

*g) la somma dovuta per l'uso o l'occupazione delle sedi stradali, prevista dall'articolo 27 del codice.*

*In particolare gli enti concessionari dei servizi di cui all'articolo 28 del codice possono stipulare con l'ente proprietario della strada convenzioni generali per la regolamentazione degli attraversamenti e per l'uso e l'occupazione delle sedi stradali, provvedendo contestualmente ad un deposito cauzionale. Dette convenzioni generali tengono luogo, ad ogni effetto di legge, per gli attraversamenti e le occupazioni delle sedi stradali realizzati in conformità alle loro previsioni, delle singole convenzioni di cui al presente comma. In tal caso, i dati relativi alle lettere a), b) ed e) e le eventuali specifiche prescrizioni attinenti il singolo attraversamento o la singola occupazione stradale sono indicati nel provvedimento di concessione. Per gli stessi enti concessionari la somma dovuta per l'uso e l'occupazione delle sedi stradali è determinata, per quanto di competenza, con decreto del Ministro dei lavori pubblici, ovvero stabilita dall'ente proprietario della strada entro il limite massimo della somma fissata con il suddetto decreto ministeriale.*

## 6.1 Potestà regolamentare dei Comuni in materia

In primo luogo, la giurisprudenza ha risolto la questione se sia ammissibile l'adozione, da parte del Comune, di un regolamento di determinazione del canone in assenza del decreto previsto dal citato art. 67 co. 5 del DPR 495/1992. Il principio che emerge da una oramai consolidata giurisprudenza esprime la piena legittimità dei regolamenti adottati dal Comune, in quanto: *“La mancata adozione del decreto ministeriale non impedisce tuttavia ai comuni di dettare criteri per la determinazione del canone, atteso che, nel comma 8 del succitato art. 27, è stabilito che: “Nel determinare la misura della somma si ha riguardo alle soggezioni che derivano alla strada o autostrada, quando la concessione costituisce l’oggetto principale dell’impresa, al valore economico risultante dal provvedimento di autorizzazione o concessione e al vantaggio che l’utente ne ricava.”. “Il Legislatore ha dunque declinato dei criteri guida la cui attuazione, in mancanza del ridetto decreto ministeriale, è rimessa all’iniziativa dei singoli enti proprietari delle strade”* (cfr. parere del 18/01/2017, n. 120 del Consiglio di Stato - Sez. II).

## 6.2 Fattispecie di applicazione

Un secondo problematico aspetto è quello che riguarda le fattispecie di occupazione in cui risulti applicabile il canone. Sotto questo profilo riveste particolare rilievo la sentenza del Consiglio di Stato n. 1926/2016 del 12 maggio 2016, in cui si riafferma il principio secondo il quale l'articolo 27 del Codice della strada deve essere interpretato nel senso di garantire che *“tanto l’applicazione del canone, quanto il suo ammontare, siano aderenti alle caratteristiche di ciascuna particolare situazione, sulla base degli oneri complessivi che esso comporta, tenendo conto delle soggezioni che derivano alla strada o all’autostrada, del valore economico dell’utilizzazione e del vantaggio che l’utente ne ricava”*. In particolare, la sentenza afferma che *“l’ente locale non possa indiscriminatamente assoggettare al canone ricognitorio qualunque utilizzo della sede stradale, ma che possa legittimamente provvedervi solo previa adeguata valutazione delle modalità attraverso le quali tale utilizzo può incidere (inter alia) sull’uso pubblico della strada.”*

Dall'analisi condotta dai giudici, in merito a quali siano in effetti i presupposti e le condizioni che legittimano l'imposizione da parte dell'Ente locale del canone concessorio non ricognitorio, emerge che una tale pretesa possa essere vantata non a fronte di un qualunque utilizzo della strada, ma soltanto a fronte di un utilizzo singolare che ne impedisca in tutto o in parte la pubblica fruizione. Nella sentenza viene applicato un criterio restrittivo, in quanto l'insieme delle disposizioni del Titolo II (Della costruzione e tutela delle strade) del Codice della strada delimiterebbe le concessioni e le autorizzazioni che giustificherebbero l'imposizione del canone non ricognitorio di cui all'articolo 27, in quanto caratterizzate dal tratto comune - riferibile in ultimo alla libera e sicura circolazione delle persone sulle strade - di sottrarre in tutto o in parte l'uso pubblico della *res* a fronte dell'utilizzazione eccezionale da parte del singolo.

Nel caso in esame si trattava delle occupazioni del sottosuolo effettuate da una società di gestione del servizio pubblico di distribuzione dell'acqua potabile - con assegnazione in concessione dei relativi beni e impianti - in forza di convenzione. Secondo quanto stabilito dalla sentenza citata, la pretesa che legittima l'Ente locale ad applicare ed introdurre il canone non è riconducibile ad un qualunque utilizzo della sede stradale (nonché dello spazio soprastante e sottostante ad essa), bensì ad un utilizzo singolare che incida in modo significativo sull'uso pubblico della risorsa viaria. Pertanto, ciò che rileverebbe ai fini dell'introduzione del canone "è il singolare uso della sede stradale" (laddove l'articolo 3, comma 1, n. 46, del Codice definisce la sede stradale come "superficie compresa entro i confini stradali. Comprende la carreggiata e le fasce di pertinenza").

Ebbene, secondo il Consiglio di Stato, il fatto che il Codice abbia operato un espresso richiamo alla sola "sede stradale" (i.e.: alla superficie e non anche al sottosuolo e al soprasuolo), deporrebbe nel senso che l'imposizione di un canone non ricognitorio a fronte dell'uso singolare della risorsa stradale è legittima solo se consegue a una limitazione o modulazione della possibilità del suo tipico utilizzo pubblico; ma non anche a fronte di tipologie e modalità di utilizzo (quali quelle che conseguono alla

posa di cavi e tubi interrati) che non ne precludano ordinariamente la generale fruizione. Infatti, conclude il Consiglio di Stato: *“In questi ultimi casi, l'imposizione di un canone non ricognitorio avrà un giusto titolo che la renderà legittima per il tratto di tempo durante il quale le lavorazioni di posa e realizzazione dell'infrastruttura a rete impediscono la piena fruizione della sede stradale; ma non si rinvia una giustificazione di legge per ammettere che una siffatta imposizione possa proseguire anche indipendentemente da questa occupazione esclusiva, cioè durante il periodo successivo (che può essere anche pluridecennale) durante il quale la presenza in loco dell'infrastruttura di servizio a rete non impedisce né limita la pubblica fruizione della sede stradale.”*

Tale interpretazione risulta dunque estremamente restrittiva e non pienamente condivisibile in quanto dall'esame del comma 8, art. 27, del d. lgs. 30 aprile 1992, n. 285, emerge che *“nel determinare la misura della somma si ha riguardo alle soggezioni che derivano alla strada o autostrada, quando la concessione costituisce l'oggetto principale dell'impresa, al valore economico risultante dal provvedimento di autorizzazione o concessione e al vantaggio che l'utente ne ricava”*. Emerge, come sottolineato dal Consiglio di Stato, che la determinazione della misura del canone deve aver riguardo alla soggezione che deriva alla strada dall'occupazione, ovvero le limitazioni che subisce la libera fruizione nello spazio temporale della posa in opera o manutenzione della rete di servizi, ma altresì che, *“quando la concessione costituisce l'oggetto principale dell'impresa”*, la commisurazione del canone debba altresì considerare il valore economico risultante dal provvedimento di autorizzazione o concessione e il vantaggio che l'utente ne ricava. Tale elemento sussiste anche quando risultano cessate le limitazioni alla libera fruizione della strada, ovvero quando l'area non risulti più occupata dal cantiere. Inoltre, anche nel caso dei sottoservizi, può sussistere sul suolo tutta una serie di occupazioni permanenti (tombini, botole, accessi) che limitano ampie porzioni di suolo sovrastante.

Il principio che limiterebbe l'assoggettamento al canone del solo sedime stradale con esclusione del sottosuolo non appare consolidato e dovreb-

be eventualmente essere comunque riponderato in relazione ad effettive limitazioni che possano comunque sorgere riguardo a concrete limitazioni dell'utilizzo del soprassuolo causate dalla presenza dell'impiantistica installata nel sottosuolo. Peraltro, nella precedente giurisprudenza dello stesso Consiglio di Stato (sentenza n. 6459/2014), non vi era alcuna espressa limitazione al suolo, ben argomentandosi che l'imposizione del canone, fermi restando i requisiti necessari indicati dal comma 8, art. 27 del c.d.s., potesse applicarsi anche al sottosuolo. In questo senso il Consiglio aveva argomentato che *"anche sulla base di tali considerazioni va affrontata la questione interpretativa sull'ambito di applicazione dell'art. 27 del D.L.vo 285 del 1992 (che consente all'ente proprietario della strada l'imposizione di un canone per l'uso o l'occupazione a qualsiasi titolo del suolo e del sottosuolo della strada medesima)"*.

Un' eccezione sussiste comunque, in forza di legge, per le fattispecie regolate dal d.lgs. n. 259 del 2003, il "Codice delle comunicazioni elettroniche" (come modificato dall'art. 68, comma 1, d.lgs. 28 maggio 2012, n. 70, a decorrere dal 1° giugno 2012, ai sensi di quanto disposto dall'art. 82, comma 1, del medesimo d.lgs. 70/2012)<sup>(10)</sup>. Infatti, l'art. 93 del Codice prevede che:

---

10 D.lgs. 1/8/2003 n. 259, art. 2, "Campo di applicazione":

1. Formano oggetto del Codice le disposizioni in materia di:

- a) reti e servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico, ivi comprese le reti utilizzate per la diffusione circolare di programmi sonori e televisivi e le reti della televisione via cavo;
- b) attività di comunicazione elettronica ad uso privato;
- c) tutela degli impianti sottomarini di comunicazione elettronica;
- d) servizi radioelettrici.

2. Non formano oggetto del Codice le disposizioni in materia di:

- a) servizi che forniscono contenuti trasmessi utilizzando reti e servizi di comunicazione elettronica o che comportano un controllo editoriale su tali contenuti;
- b) apparecchiature contemplate dal decreto legislativo 9 maggio 2001, n. 269, che attua la direttiva 1999/5/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 marzo 1999, fatte salve le apparecchiature utilizzate dagli utenti della televisione digitale;
- c) disciplina dei servizi della società dell'informazione, definiti dalla legge 21 giugno 1986, n. 317, come modificata dal decreto legislativo 23 novembre 2000, n. 427, e disciplinati dal decreto legislativo 9 aprile 2003, n. 70.

3. Rimangono ferme e prevalgono sulle disposizioni del Codice le norme speciali in materia di reti utilizzate per la diffusione circolare di programmi sonori e televisivi.

*“1. Le pubbliche Amministrazioni, le Regioni, le Province ed i Comuni non possono imporre, per l’impianto di reti o per l’esercizio dei servizi di comunicazione elettronica, oneri o canoni che non siano stabiliti per legge.*

*2. Gli operatori che forniscono reti di comunicazione elettronica hanno l’obbligo di tenere indenne l’Ente locale, ovvero l’Ente proprietario, dalle spese necessarie per le opere di sistemazione delle aree pubbliche specificamente coinvolte dagli interventi di installazione e manutenzione e di ripristinare a regola d’arte le aree medesime nei tempi stabiliti dall’Ente locale. Nessun altro onere finanziario o reale può essere imposto, in base all’articolo 4 della legge 31 luglio 1997, n. 249, in conseguenza dell’esecuzione delle opere di cui al Codice, fatta salva l’applicazione della tassa per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui al capo II del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, oppure del canone per l’occupazione di spazi ed aree pubbliche di cui all’articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni ed integrazioni, calcolato secondo quanto previsto dal comma 2, lettera e), del medesimo articolo, ovvero dell’eventuale contributo una tantum per spese di costruzione delle gallerie di cui all’articolo 47, comma 4, del predetto decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507”.*

Occorre osservare che in questo caso la norma ha colto in maniera corretta il meccanismo di applicazione delle due entrate, laddove ha affermato i principi dell’alternatività e dell’esclusività. In merito a quest’ultimo principio bisogna evidenziare il fatto che detta disposizione più volte ribadisce il divieto di imposizione di oneri finanziari o reali diversi o ulteriori rispetto alla Tosap o, in alternativa, al Cosap; pertanto gli enti locali non possono imporre in tale materia, con proprio regolamento, oneri differenti da quelli appena citati anche se previsti dalla legge, come, ad esempio, quello stabilito dall’art. 27 del codice della strada di cui si è fatta innanzi menzione. In tale specifica fattispecie di occupazioni, il canone non ricognitorio di cui all’art. 27 del codice della strada non potrà trovare applicazione per espressa prescrizione normativa, mentre resterà applicabile il Cosap o la Tosap.

### 6.3 Applicazione del canone concessorio non ricognitorio unitamente alla Tosap o Cosap

In primo luogo si osserva come la giurisprudenza sia del Consiglio di Stato che della Corte di Cassazione abbiano statuito che l'applicazione del canone concessorio non ricognitorio di cui al più volte citato art. 27 del d. lgs. 30 aprile 1992, n. 285, possa coesistere con l'applicazione della Tosap (di cui all'art. 38 e seguenti del d.lgs. n. 507 del 1993, ovvero del COSAP (di cui all'art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997).

La Corte di Cassazione ha affermato che la Tosap e il canone di concessione possono coesistere, senza dare luogo a duplicazione d'imposta, essendo diversa la natura giuridica (tassa e canone di concessione) e il fondamento da cui traggono origine (fonte legale per la Tosap, atto amministrativo per il canone). Anche successivamente alla sentenza della Corte Costituzionale n. 64 del 14 marzo 2008 che ha definitivamente sancito la natura di entrata patrimoniale del Cosap, la giurisprudenza si è espressa in ordine alla compatibilità dell'applicazione del Cosap e del Canone di cui all'art. 27 del C.d.S.

Il Consiglio di Stato sezione V con Sentenza 13 luglio 2007 n.6800 ha stabilito che *“è agevole notare infatti che mentre per il COSAP, l'art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997 impone la determinazione del canone ponendo l'accento su criteri legati alla utilizzazione in via esclusiva dell'area pubblica da parte del concessionario, con sottrazione del bene alla collettività, sicché assumono rilievo l'ampiezza, la modalità e il valore economico dell'occupazione, anche in funzione della classificazione delle strade, il canone ex art. 27 del c.d.s. prescrive criteri che fanno riferimento a parametri di altra natura, quali le soggezioni che derivano dalla collocazione dell'impianto, il suo valore economico, il vantaggio che l'utente ne ritrae”*.

Sul punto il Consiglio di Stato con il parere n. 133 del 10 gennaio 2018, confermando l'orientamento espresso in numerose precedenti pronunzie, statuisce:

*“Non sussiste poi la dedotta violazione dell'art. 23 della Costituzione e la*



*duplicazione di una imposizione fiscale per effetto del previsto pagamento per le stesse aree del COSAP. Anche su questo punto la Sezione si è già pronunciata con il ripetuto parere n. 120 del 2017 nel quale ha affermato che “diversamente da quanto opinato dalla ricorrente, va rilevato che, con sentenza del 31 dicembre 2014, n. 6459, questo Consiglio (Sezione Quinta) ha, tra l’altro, affermato che l’amministrazione interessata può legittimamente esigere il canone in questione anche nel caso in cui per la medesima occupazione sia già corrisposta la TOSAP o la COSAP (v., al riguardo, anche Cass., sez. V, 27 ottobre 2006, n. 23244 e 31 luglio 2007, n. 16914), giacché non esiste contraddizione nella eventuale coesistenza fra le due fattispecie, giacché una di ordine tributario e l’altra caratterizzata da una lata corrispettività”.*

*“Infatti, mentre il canone concessorio non ricognitorio costituisce per l’ente pubblico proprietario del terreno una entrata patrimoniale (e non tributaria) che trova la sua giustificazione nella necessità di trarre un corrispettivo per l’uso esclusivo e per l’occupazione dello spazio, concessi contrattualmente o in base a provvedimento amministrativo a soggetti terzi; la TOSAP è un tributo e deve essere corrisposta al comune, quale ente impositore, al verificarsi di determinati presupposti ritenuti indici seppure indiretti di capacità contributiva.” Peraltro, come pure si è ricordato nel citato parere, l’ultimo periodo del comma 3 dell’art. 63 del d.lgs. n. 446/1997 prevede che “dalla misura complessiva del canone ovvero della tassa prevista al comma 1 va detratto l’importo di altri canoni previsti da disposizioni di legge, riscossi dal comune e dalla provincia per la medesima occupazione, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi”.*

*“La disposizione stabilisce quindi una soglia massima di prelievo con efficacia assorbente: se, dunque, il comune riscuota già altri canoni previsti dalla legge (come, appunto, quello di cui all’art. 27 del d.lgs. n. 285 del 1992), gli stessi debbono essere portati in detrazione rispetto alla misura complessiva del COSAP (o della TOSAP) come risultante dall’applicazione dell’art. 63 del d.lgs. n. 446 del 1997; in caso contrario, il comune sarà integralmente compensato dell’occupazione mediante l’applicazione del COSAP, salve le ipotesi di erogazione di particolari e diversi servizi, che giustificano la*

*riscossione di ulteriori somme. Tale norma risponde, dunque, all'esigenza di evitare una duplicazione di oneri connessi alla stessa occupazione".*

Sul punto la Circolare n. 1/DF del 20 gennaio 2009 emanata dal Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze - Direzione Federalismo Fiscale (prot. 1777/09) aveva espresso analogo indirizzo: *"Inoltre, la stessa norma dispone che dalla misura complessiva del canone ovvero della tassa va detratto l'importo di altri canoni previsti da disposizioni di legge, riscossi dal comune e dalla provincia per la medesima occupazione, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi. Tale norma risponde all'esigenza di evitare una duplicazione di oneri connessi alla stessa occupazione. Tra detti oneri deve essere sicuramente annoverato il canone previsto dai commi 7 e 8, dell'art. 27 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285, recante le disposizioni sul codice della strada, che disciplinano le formalità per ottenere il rilascio delle autorizzazioni e delle concessioni richieste per le occupazioni che interessano strade non statali, prevedendo il pagamento di una somma che, come affermato da costante giurisprudenza (Cfr. ex multis: Corte di Cassazione, sez.V, sentenze 27 ottobre 2006, n. 23244 e 31 luglio 2007, n. 16914), deve essere corrisposta anche nel caso in cui per la stessa occupazione viene pagata la TOSAP o il COSAP. Pertanto, la lettura coordinata delle norme innanzi richiamate comporta che, ferma restando la debenza del canone del codice della strada per l'intero ammontare, è solo dall'importo dovuto a titolo di TOSAP (ovvero di COSAP) che va detratto quello del canone del codice della strada".*

Il Ministero dell'economia e delle finanze, nella predetta circolare, fornisce altresì un esempio delle modalità applicative del disposto del co. 3<sup>(11)</sup>, art. 63 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446:

---

11 D.lgs. 15/12/1997 n. 446, art. 63, co.3: *"Il canone è determinato sulla base della tariffa di cui al comma 2, con riferimento alla durata dell'occupazione e può essere maggiorato di eventuali oneri di manutenzione derivanti dall'occupazione del suolo e del sottosuolo. Dalla misura complessiva del canone va detratto l'importo di altri canoni previsti da disposizioni di legge, riscossi dal comune e dalla provincia per la medesima concessione, fatti salvi quelli connessi a prestazioni di servizi".*

*“A titolo meramente esemplificativo si può ipotizzare il caso in cui:*

- *l'importo della TOSAP è pari a €2000;*
- *la somma dovuta a titolo di canone del codice della strada è pari a €2300;*

*il contribuente è tenuto al pagamento di €2300 per il canone del codice della strada, mentre nulla deve versare a titolo di TOSAP, poiché la differenza tra gli importi dovuti per la TOSAP e per il canone del codice della strada (€2000 - €2300) è pari a - €300 e non dà quindi luogo a nessun debito o credito di imposta.*

*Viceversa se:*

- *l'importo della TOSAP è pari a €1500;*
- *la somma dovuta a titolo di canone del codice della strada è pari a €1300;*

*l'interessato è tenuto al pagamento di: €1300 a titolo di canone del codice della strada; €200 per la TOSAP, poiché la differenza tra gli importi dovuti a titolo di TOSAP e quelli dovuti per il canone del codice della strada (€1500 - €1300) è pari a €200.”*

Pur condividendo il criterio espresso nell'esempio fornito dalla Circolare n. 1/DF del 20 gennaio 2009, c'è da notare una non perfetta rispondenza con quanto affermato dal Consiglio di Stato nel parere n. 133 del 10 gennaio 2018. Infatti nel commentare il disposto del comma 3, art. 63 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il Consiglio di Stato precisa: *“La disposizione stabilisce quindi una soglia massima di prelievo con efficacia assorbente”*, dal che si potrebbe dedurre che la somma massima da corrispondere sia in ogni caso pari a quanto dovuto per la Tosap o per il Cosap, anche nei casi in cui il canone concessorio non ricognitorio risulti superiore. Questa non appare una lettura condivisibile della norma in esame, in quanto la finalità della disposizione è quella di evitare una duplicazione di prelievo e non quella di fissare il tetto massimo dello stesso.

## 7. Imposta di Soggiorno

L'esclusione dell'imposta di soggiorno dal blocco della leva fiscale, avvenuta nel corso del 2017 con il dl n. 50/2017 (art. 4, co. 7) ha riaperto l'interesse sulle modalità applicative del tributo e - inevitabilmente - rinnovato le critiche a certe contraddizioni e inconcludenze. La disciplina dell'imposta di soggiorno, istituita dall' articolo 4 del d.lgs. n. 23 del 2011, è stata caratterizzata sin dalla sua genesi da marcati profili di incertezza applicativa che attengono tanto alla struttura dell'imposta quanto ai soggetti del rapporto obbligatorio e che dipendono in larga parte dall'esiguità del contenuto della medesima disciplina statale di istituzione del tributo<sup>(12)</sup>, nonché dalla mancata emanazione, a tutt'oggi, del regolamento che avrebbe dovuto dettare la disciplina generale di attuazione dell'imposta di soggiorno<sup>(13)</sup>. A tale regolamento i Comuni si sarebbero dovuti attenere nell'esercizio del proprio potere regolamentare definendo *"ulteriori modalità applicative del tributo, nonché [prevedendo] esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo"*. La mancata emanazione del regolamento non ha, tuttavia, impedito ai Comuni di istituire l'imposta di soggiorno e deliberare la relativa disciplina regolamentare, ma ha evidentemente contribuito ad accrescere i motivi di dubbio e non di rado di contenzioso. Da ultimo, ulteriori elementi di incertezza derivano dall'esame delle disposizioni recate dal DI n.50 del 2017 - cui è dedicato un apposito approfondimento nel prosieguo della trattazione - che attengono prevalentemente al regime delle locazioni brevi ed alla qualificazione del soggetto gestore delle strutture ricettive.

---

12 La disciplina statale dell'imposta di soggiorno si esaurisce nei primi tre commi dell'articolo 4 del d.lgs. 23/2011. Nel Comune di Roma si applica il contributo di soggiorno istituito dall'articolo 14, co.16, lett. e) del DI n.78/2010. Anche se non espressamente previsto, la disciplina del contributo di soggiorno è nella sostanza assimilabile a quella dell'imposta di soggiorno, eccezion fatta per la misura del contributo il cui limite è fissato nell'importo massimo di 10 euro per notte, in luogo dei 5 euro per notte previsti dalla disciplina concernente l'imposta di soggiorno.

13 L'ultimo periodo dell'art. 4, co.3, del d.lgs. n. 23 del 2011 dispone che *"Nel caso di mancata emanazione del regolamento previsto nel primo periodo del presente comma nel termine ivi indicato, i comuni possono comunque adottare gli atti previsti dal presente articolo"*.

## 7.1 Disciplina statale e problemi applicativi dell'imposta di soggiorno

### *Soggetto attivo*

Un primo elemento di criticità della normativa sull'imposta di soggiorno emerge già con riferimento al soggetto titolato all'istituzione del tributo, che l'art. 4, co.1, del d.lgs. 23 individua nei: a) Comuni capoluogo di provincia, b) nelle Unioni di comuni nonché nei c) Comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte, i quali *"possono istituire, con deliberazione del consiglio, un'imposta di soggiorno..."*. Se, invero, l'individuazione del soggetto attivo nei Comuni capoluogo di provincia non pone alcun problema di natura applicativa, lo stesso non può, tuttavia, ritenersi nel caso delle altre due categorie di soggetti attivi.

Nel caso delle Unioni di Comuni, infatti, deve quanto meno osservarsi una non perfetta redazione del testo normativo, che qualifica come soggetto attivo le Unioni senza considerare che a tali enti spetta la gestione unificata dei tributi comunali ad essi affidati e non già la potestà di istituirne di nuovi. D'altra parte, l'inclusione nella norma primaria delle Unioni di Comuni come soggetto attivo d'imposta trova un logico presupposto nell'economia di scala, nella migliore efficienza ed efficacia di servizi che l'Unione dovrebbe garantire rispetto all'agire del singolo Comune, specie se di piccole dimensioni. Considerando che la potestà regolamentare in base alla quale l'imposta può essere istituita e variata non compete all'Unione, bensì è riservata ai Comuni dall'articolo 52 del d.lgs. n. 446 del 1997 (*"1. Le province e i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate anche tributarie...."*) deve in ogni caso ritenersi che l'istituzione dell'Imposta di soggiorno da parte dell'Unione debba essere sancita mediante l'approvazione dei relativi provvedimenti da parte degli organi competenti dei Comuni che compongono l'Unione stessa. Appare infine evidente che nell'ambito di una Unione non dovrebbero convivere modalità di applicazione dell'imposta da parte dell'Unione e da parte di un singolo Comune associato. Risulta pertanto da escludere la possibilità (che tuttavia non è espressamente considerata né proibita dalla legge) che un Comune appartenente all'Unione applichi l'imposta con il proprio

regolamento e l'Unione la applichi negli altri territori di competenza. Resta ovviamente esclusa ogni ipotesi di doppia applicazione dell'imposta.

Altro tema inerente all'istituzione dell'imposta di soggiorno nelle Unioni di Comuni è la sua possibilità di applicazione anche nei Comuni facenti parte dell'Unione che non rientrano negli elenchi delle località turistiche/città d'arte sopra citati. La norma primaria nulla prevede sul tema, ragion per cui si ritiene che l'appartenenza dei Comuni all'Unione sia in ogni caso valido presupposto per l'applicazione dell'Imposta in ciascun singolo ente, anche se non iscritto nell'elenco regionale e come tale non autonomamente titolato alla sua istituzione. Infatti, non essendo richiesto dalla norma primaria il contemporaneo verificarsi dell'inclusione nell'elenco regionale delle località turistiche e città d'arte e di appartenenza all'Unione, l'imposta di soggiorno potrà trovare applicazione sul tutto il territorio dell'Unione.

Con riguardo alla previsione che indica nei Comuni turistici inseriti nei relativi elenchi regionali gli ulteriori soggetti attivi dell'imposta di soggiorno, deve osservarsi come non tutte le regioni abbiano in effetti deliberato tali elenchi e che spesso i criteri utilizzati risultano tra loro molto differenziati. Alcune Regioni, poi, come il Veneto e le Marche hanno adottato atti con i quali, ai fini dell'applicazione dell'imposta di soggiorno, si riconosce rilevanza turistica a tutti i Comuni della regione<sup>(14)</sup>. L'estrema varietà dei criteri e dei parametri assunti dalle Regioni per stilare i propri elenchi turistici contribuisce a restituire un quadro normativo frastagliato e suscettibile di contenzioso rispetto al quale sarebbe necessario intervenire su base statale superando le attuali limitazioni e prevedendo la facoltà generalizzata di istituzione dell'imposta di soggiorno.

#### *Soggetto passivo*

Il soggetto passivo dell'imposta è individuato dall'art.4 del d.lgs. 23 in "*coloro che alloggiano nelle strutture ricettive*" del Comune. Dal dispo-

---

<sup>14</sup> Cfr. per il Veneto art. 8 della legge regionale n. 11 del 14 giugno 2013; per le Marche delibera della Giunta regionale n. 1640 del 07 dicembre 2011;

sto normativo si ricava, pertanto, che il soggetto passivo non possa che essere la persona fisica che alloggia nella struttura. Seppure non esplicitamente previsto dalla norma primaria appare pacifico ritenere escluso dall'imposizione 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 breve, ora operata dal dl 50.

## **7.2 Presupposto impositivo, misura dell'imposizione e gettito**

*Presupposto impositivo* dell'imposta di soggiorno è, ai sensi della più volte richiamata norma primaria, l'alloggio nelle strutture ricettive ubicate nel Comune che ha istituito l'imposta.

Per quanto attiene alla *misura dell'imposizione* la norma prevede che questa debba essere fissata "secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno". A tale impostazione fa eccezione la disciplina relativa al contributo di soggiorno previsto dal dl n.78/2010 per il solo Comune di Roma "da applicare secondo criteri di gradualità in proporzione alla loro classificazione [delle strutture ricettive] fino all'importo massimo di 10 euro per notte di soggiorno".

Dalla lettura piana della norma inerente all'imposta di soggiorno deriva quindi che la determinazione della misura d'imposta debba essere condotta avendo riguardo unicamente al prezzo del pernottamento e non già alla classificazione delle strutture. A ben vedere, tuttavia, una parte non

minoritaria di Comuni, diversamente da quanto appena evidenziato, nel disciplinare la materia si è orientata nel senso di prevedere una misura del prelievo commisurata alla tipologia di struttura ricettiva ed alla categoria.

Tale orientamento ha trovato del resto parziale conferma nella sentenza n.1348 del 2011 del TAR Toscana con la quale si è chiarito che *“il sistema di commisurazione dell’imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo con successivi interventi dell’Amministrazione che tengano conto dei rilievi di ordine tecnico posti in luce dagli albergatori, [...] non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in “stelle”, “chiavi” e “spighe”, alla quale l’imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che indirettamente l’imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo.”*

La scelta di graduare l’entità del prelievo commisurandolo alla tipologia di struttura ricettiva ed alla categoria, in luogo del prezzo, sebbene giudicata legittima deve essere prudentemente valutata anche alla luce dell’evoluzione del mercato delle strutture ricettive. La tradizionale distinzione tra strutture alberghiere ed extra-alberghiere può dimostrarsi non sempre predittiva del livello dei prezzi praticati e della capacità contributiva degli utenti (basti pensare ai prezzi applicati da alcuni agriturismo di lusso o bed & breakfast talvolta ben superiori a quelli applicati dagli alberghi stessi) conducendo, sia pure sporadicamente, ad un prelievo di natura regressiva.

Ad ogni modo, in assenza di una normativa statale più pregnante, si deve ritenere che allo stato attuale la scelta del modello di graduazione dell’imposta rientri nella più ampia potestà regolamentare dell’ente, che può optare per una commisurazione direttamente legata al prezzo o, in alternativa, alla tipologia di struttura in ragione anche delle caratteristiche e della frequenza della domanda e dell’offerta di ospitalità presente nel proprio territorio.



Nella potestà regolamentare dell'ente rientra, del pari, anche la scelta di differenziare la misura del prelievo per particolari periodi dell'anno - secondo un criterio di stagionalità, magari definendo le date dei periodi di alta, media e bassa stagione - o in ragione della continuità del pernottamento, così come la possibilità di disporre particolari esenzioni dal tributo. A quest'ultimo riguardo, si deve ritenere che l'ente impositore possa prevedere tanto esenzioni di natura soggettiva connesse all'età, alle condizioni di salute del soggetto passivo o dei suoi familiari, alle ragioni del pernottamento (lavoro o studio), quanto di natura oggettiva come il numero di pernottamenti ed il periodo dell'anno in cui gli stessi ricadono (criterio della stagionalità).

Con riferimento alle esenzioni, inoltre, diviene cruciale la collaborazione del gestore della struttura che però non può assurgere alla funzione di controllore anticipato in nome e per conto dell'ente impositore. Il gestore dovrà informare il soggetto passivo degli oneri previsti nel regolamento, dovrà raccogliere e conservare le richieste di esenzione ed attestazioni secondo i modelli opportunamente predisposti dal Comune e resi disponibili nella struttura, e, infine, renderà all'ente le esenzioni richieste. Non può invece essere attribuito al gestore l'onere di avallare o disconoscere le istanze di esenzione, salvo il diniego di raccolta per loro incompletezza formale.

La metodologia per il riconoscimento delle tipologie di esenzione potrebbe essere ricondotta all'autocertificazione da parte del contribuente, nella quale quest'ultimo dichiara, a seconda dell'esenzione richiesta, lo scopo del soggiorno o qualsiasi altra situazione personale o di famiglia che rilevi per l'applicazione del trattamento agevolato. L'attestazione o richiesta di esenzione dovrà pertanto essere resa in base agli articoli 46 e 47 del DPR n.445 del 2000 e quindi, con la specifica indicazione della consapevolezza delle sanzioni penali in caso di falsità o di dichiarazioni mendaci. Il modello dovrà essere corredato da una copia del documento d'identità del dichiarante. Per le esenzioni relative ai soggiorni per motivi di salute, le dichiarazioni potranno essere accompagnate da un certificato medico che dovrà essere reso dalle strutture sanitarie interessate, nel rispetto

della *privacy* sulle condizioni di salute del soggetto. Per i soggiorni di lavoro invece, l'attestazione dovrà essere resa dal datore di lavoro.

Per quanto attiene, infine, alla *destinazione del gettito* la norma statale pone un esplicito vincolo di utilizzo prevedendo che questo debba essere *“destinato a finanziare interventi in materia di turismo, ivi compresi quelli a sostegno delle strutture ricettive, nonché interventi di manutenzione, fruizione e recupero dei beni culturali ed ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali”*.

A ben vedere non si tratterebbe di un vincolo di destinazione che rileva sul piano giuridico, come nel caso dell'imposta di scopo - per la quale il soggetto passivo è titolato a richiedere il rimborso del tributo pagato nell'ipotesi in cui l'ente locale non destini il gettito al finanziamento degli interventi specifici - ma unicamente sotto il profilo della trasparenza delle scelte compiute da parte delle amministrazioni locali e dunque sul mero piano politico. D'altra parte, si deve sottolineare come la generica formulazione degli ambiti di destinazione del gettito dell'imposta di soggiorno da parte della norma primaria - che spaziano dai beni culturali e ambientali ai servizi pubblici locali - abbia condotto ad una interpretazione molto estensiva giustificando il finanziamento di un ampio ventaglio di interventi, purché ovviamente non estranei agli obiettivi di sostegno al turismo. Inoltre, il gettito derivante dall'istituzione dell'imposta di soggiorno non deve essere necessariamente destinato al finanziamento di nuovi interventi, ma può utilmente essere impiegato per finanziarne di già deliberati destinando pertanto ad altri interventi le risorse previamente utilizzate. In questo senso si è espresso il TAR Puglia, Sez. II, con la sentenza 30 aprile 2012, n. 736 nella quale è stato chiarito che all'istituzione dell'Imposta di soggiorno non corrisponde necessariamente *“un incremento delle previsioni di spesa, in quanto, fermo restando il rispetto del vincolo di destinazione imposto dal legislatore, ben può il gettito del nuovo tributo essere utilizzato per garantire la continuità, rispetto ai precedenti esercizi, dei servizi assicurati dal comune nel settore del turismo e della manutenzione del territorio”*

## Box 2 - Il gettito dell'imposta di soggiorno

Dall'analisi dei certificati di conto consuntivo relativi al 2017 (accertamenti) emerge come l'ammontare dell'imposta di soggiorno riferibile ai primi 10 Comuni italiani (in ordine di gettito) assommi per il 2017 a più di 247 milioni di euro. Tale importo rappresenta circa il 59% del gettito riscosso su base nazionale, che ammonta a 416 milioni di euro e deriva dall'imposta applicata da circa 700 Comuni. La misura del gettito varia notevolmente tra le città considerate passando dai 103 milioni di euro di Roma (che da sola rappresenta quasi il 25% delle entrate nazionali a titolo di imposta di soggiorno) ai quasi 3 milioni di euro di Sorrento. Quest'ultimo Comune, d'altra parte, presenta la percentuale di incidenza sul totale delle entrate tributarie più elevata rispetto ai Comuni considerati (14,8% contro il 3,8% della media). L'incidenza dell'Imposta di soggiorno rispetto alle entrate tributarie risulta considerevole anche nel caso di Firenze (11%), Venezia (8,8%), Riccione (8%) e Rimini (6,3%), mentre appare "trascurabile" a Torino (1,1%), Napoli (1,2%) e Bologna (1,9%).

**Tabella 3. Comuni con il maggiore gettito dell'imposta di soggiorno. Importo in euro dell'imposta accertata, incidenza sul totale delle entrate tributarie. Anno 2017**

Ente	Gettito imposta di soggiorno	Totale entrate tributarie nette (escluso FSC)	Incidenza su entrate tributarie %
Roma	103.501.001,38	2.613.387.823,11	4,0%
Firenze	33.140.290,28	301.292.788,10	11,0%
Milano	45.427.786,24	1.396.960.768,48	3,3%
Venezia	31.743.789,60	362.464.881,15	8,8%
Rimini	7.640.908,00	120.512.795,73	6,3%
Torino	6.738.424,17	641.573.487,26	1,1%
Napoli	6.914.248,46	569.380.237,08	1,2%
Bologna	6.046.700,28	324.292.468,97	1,9%
Riccione	3.388.347,64	42.588.612,16	8,0%
Sorrento	2.934.095,47	19.760.097,56	14,8%
<b>Totale</b>	<b>247.475.591,52</b>	<b>6.392.213.959,60</b>	<b>3,8%</b>

Fonte: elaborazione IFEL su Certificati di conto consuntivo 2017

### 7.3 Ruolo del gestore delle strutture ricettive

Il profilo di maggiore criticità di tutto l'impianto normativo relativo all'imposta di soggiorno è quello che attiene alla qualificazione del soggetto gestore delle strutture ricettive, atteso che questi riveste un ruolo cruciale nell'applicazione dell'imposta di soggiorno, dal momento che sarebbe pressoché impossibile per i Comuni assicurarsi l'adempimento tributario da parte dei soggetti passivi soggiornanti nelle strutture ricettive senza alcun tipo di collaborazione da parte del soggetto che gestisce le strutture medesime.

Se si eccettua il recente intervento normativo recato dal dl n.50 del 2017 (su cui si tornerà in seguito), che qualifica il soggetto gestore come responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno e che appare comunque circoscritto al regime fiscale delle locazioni brevi concluse al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa, tale aspetto è rimasto a lungo di difficile definizione per gli enti locali e per gli operatori del settore turistico tanto da generare non poche occasioni di contenzioso. Nell'assenza di un intervento legislativo chiarificatore, infatti, i Comuni si sono orientati nel senso di individuare nella figura del gestore ora un responsabile d'imposta - scelta giudicata illegittima da parte della giurisprudenza amministrativa per manifesta violazione della riserva di legge di cui all'art.23 della Costituzione<sup>(15)</sup> - ora un semplice incaricato della riscossione con compiti ausiliari all'esazione del tributo e su cui grava l'obbligo di riversamento del gettito riscosso, senza tuttavia prevedere, in virtù delle sentenze della giustizia amministrativa, alcuna forma di responsabilità del gestore in caso di mancato adempimento da parte del soggetto passivo. Anche al fine di superare le incertezze alimentate da alcuni pronunciamenti difformi resi da diverse sezioni giurisdizionali della Corte dei Conti, sul punto è intervenuta in tempi recenti la sentenza n.22 del 22 settembre 2016 con la quale le Sezioni Riunite della Corte dei Conti hanno riconosciuto al soggetto gestore delle strutture ricettive - in considerazione del

---

*15 Cfr. TAR Veneto, Sez. III, 10 maggio 2012, n.653; TAR Puglia, 30 aprile 2012, nn.748 e 736; TAR Sicilia, Sez. III, 31 ottobre 2012 n,2174.*

suo inserimento, disposto dai regolamenti comunali, nella procedura di riscossione e riversamento dell'imposta di soggiorno - il ruolo di agente contabile tenuto conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta e sottoposto al giudizio di conto<sup>(16)</sup>.

Nel pervenire a tale conclusione le Sezioni Riunite hanno ribadito alcuni aspetti già emersi nell'ambito di precedenti pronunciamenti resi dalla giurisprudenza amministrativa ritenendo che il gestore della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario - che intercorre esclusivamente tra il Comune (soggetto attivo) e colui che alloggia nella struttura ricettiva (soggetto passivo) - e che su di esso incombono obblighi strumentali e funzionali all'esazione del tributo, ma distinti dall'obbligazione tributaria, *"sicché il gestore non assume per detti obblighi il ruolo di sostituto o responsabile di imposta"* *"né tale ruolo potrebbe essergli [attribuito] dai regolamenti comunali<sup>(17)</sup>"*.

Diversamente, secondo l'orientamento fornito dalle Sezioni Riunite della Corte dei Conti, *"nella misura in cui i regolamenti comunali affidano ad un soggetto, estraneo al rapporto tributario, una serie di attività obbligatorie e funzionali alla realizzazione della potestà impositiva dell'Ente loca-*

---

16 Con la sentenza n.22 del 22 settembre 2016 le Sezioni Riunite della Corte dei Conti hanno affermato il seguente principio di diritto: *"I soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati - sulla base dei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.lgs. n. 23 del 2011 - della riscossione e poi del riversamento nelle casse comunali dell'imposta di soggiorno corrisposta da coloro che alloggiano in dette strutture, assumono la funzione di agenti contabili, tenuti conseguentemente alla resa del conto giudiziale della gestione svolta"*.

17 Sulla qualificazione del soggetto gestore la sentenza n.22 del 22 settembre 2016 le Sezioni Riunite della Corte dei Conti ha chiarito quanto segue: *"La riserva di legge posta dall'art. 23 della Costituzione in materia di imposizione tributaria, comporta che sia la norma primaria a disciplinare gli aspetti essenziali del tributo, stabilendo non solo il presupposto e la misura del tributo, ma anche il soggetto attivo e quello passivo dell'imposizione tributaria, aspetti quindi sui quali non può incidere la normativa regolamentare di attuazione. La normativa primaria intervenuta in materia è l'art.4, comma 1 del D.lgs. n. 23 del 2011 che, come precedentemente già evidenziato, ha individuato i soggetti passivi del rapporto tributario esclusivamente in «coloro che alloggiano nelle strutture ricettive. Ne consegue che il "gestore" della struttura ricettiva è del tutto estraneo al rapporto tributario, non potendo assumere, nel silenzio della norma primaria, la funzione di "sostituto" o "responsabile d'imposta", né tale ruolo potrebbe essergli attribuito dai regolamenti comunali."*

*le, indubbiamente tra detto soggetto ed il Comune si instaura un rapporto di servizio” che in quanto finalizzato alla riscossione e riversamento dell’imposta di soggiorno, “e quindi implichi la disponibilità materiale di denaro pubblico”, è caratterizzato da un contenuto ed obblighi prettamente contabili, a nulla rilevando la natura privata del gestore. A quest’ultimo riguardo, infatti, le Sezioni Riunite della Corte dei Conti hanno richiamato quanto in più occasioni sottolineato dalla Corte di Cassazione, anche con riferimento esplicito agli agenti contabili degli enti locali (cfr. Cassazione S.U. n. 14029/2001 e S.U. n. 12367/2001), la quale ha ritenuto “che è consolidato nella giurisprudenza di queste SU il principio in ragione del quale elementi essenziali e sufficienti perché un soggetto rivesta la qualifica di agente contabile ..... sono soltanto il carattere pubblico dell’ente per il quale tale soggetto agisca e del denaro o del bene oggetto della sua gestione, mentre resta irrilevante .... il titolo in base al quale la gestione è svolta, che può consistere in un rapporto di pubblico impiego o di servizio, in una concessione amministrativa, in un contratto e perfino mancare del tutto, potendo il relativo rapporto modellarsi indifferentemente secondo gli schemi generali, previsti e disciplinati dalla legge, ovvero discostarsene in tutto od in parte ... (ex plurimis, S.U. n. 13330/2010 e S.U. n. 14891/2010)”.*

Tale principio, come sottolineato dalla stessa Corte dei Conti, trova conferma anche nel nel d.lgs. n. 118 del 2011, che nel dettare “Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni degli Enti locali e dei loro organismi”, nell’allegato n. 4/2, al punto 4.2, dispone: “ Gli incaricati della riscossione assumono la figura di agente contabile e sono soggetto alla giurisdizione della Corte dei conti, a cui devono rendere il conto giudiziale..... Agli stessi obblighi sono sottoposti tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, si ingeriscono di fatto, negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti.”

Per quanto attiene all’individuazione del soggetto tenuto alla resa del conto (gestore o rappresentante struttura) ed alla definizione del tipo del conto richiesto (se di cassa ovvero anche di diritto) le Sezioni Riunite della Corte dei Conti hanno ritenuto che in ragione della varietà delle soluzioni orga-

nizzative possibili, tali aspetti siano rimessi alla specifica regolamentazione locale, purché conforme alle norme che disciplinano la funzione degli agenti contabili. In questo senso, sarebbe da ritenere illegittima la previsione regolamentare che attribuisca la qualifica di agente contabile ad un soggetto che non abbia “maneggio di danaro” - *“in contrasto con l’art. 178 del R.D. n. 827 del 1924 e con l’art. 93, comma 2, del T.U.E.L. n. 267/2000)”*; *“ciò non varrebbe a rendere procedibile il relativo giudizio di conto, trattandosi di materia processuale contabile certamente sottratta all’autonomia locale; è evidente, infatti, che l’obbligo di resa del conto giudiziale non può essere imposto in via regolamentare dall’ente nei confronti di un soggetto che non sia qualificabile come agente contabile ai sensi di legge”*.

In definitiva, alla luce di quanto argomentato deve ritenersi pacificamente riconosciuta la qualifica di agente contabile con obbligo di resa del conto giudiziale al soggetto operante presso la struttura ricettiva che, per conto del Comune, incassa da coloro che vi alloggiano l’imposta di soggiorno, con obbligo di riversarla poi all’Ente locale.

#### **7.4 La disciplina specifica recata dal dl n. 50 del 2017**

Diversa invece, per espressa previsione normativa, la qualificazione del “gestore” dell’immobile locato nel caso di locazioni brevi concluse al di fuori dell’esercizio dell’attività di impresa. In questo caso, infatti, il comma 5-ter dell’articolo 4 del dl 50/2017 introduce una novità essenziale 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.

Affinché trovi applicazione la disciplina specifica recata dal dl 50/2017 è pertanto necessaria la contemporanea soddisfazione dei requisiti posti dalla norma ed in particolare:

- a) che si tratti di contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni;

- b) che il contratto di locazione sia stipulato da persona fisica 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.
- c) che il contratto di locazione sia stipulato al di fuori dell'attività di impresa; in particolare sono inclusi nel campo di applicazione del dl 50/2017 i contratti con il quale il locatore, oltre a mettere a disposizione l'immobile, prevede la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, nonché la concessione dell'utilizzo dell'utenza telefonica e del wi-fi, mentre sono esclusi i contratti di locazione che prevedono prestazioni aggiuntive quali il servizio di colazione e la somministrazione di bevande e alimenti, la messa a disposizione di auto a noleggio, di guide turistiche o interpreti.

Nello specifico, la norma recata dal dl 50/2017 con riferimento all'imposta di soggiorno - che sulla base di un'interpretazione sistemica appare confinata al regime delle locazioni brevi concluse al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa e non ha pertanto portata generale - deve essere interpretata nel senso che la responsabilità d'imposta è individuata in capo al soggetto che incassa il canone o il corrispettivo - che di norma è il soggetto locatore - o se vi è intermediazione nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, in capo al soggetto intermediario che esercita l'attività di intermediazione immobiliare, ovvero in capo ai soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare. In altri termini, la responsabilità di imposta e dunque l'obbligo di trattenere l'importo dovuto a titolo di imposta di soggiorno ricade sull'intermediario (agente immobiliare o portale telematico) nel solo caso in cui questo incassa il canone dall'inquilino e lo riversa successivamente al locatore. Diversamente, anche nell'ipotesi in cui il locatore abbia stipulato il contratto di locazione tramite l'intervento dell'intermediario ma quest'ultimo non abbia ricevuto alcun pagamento da parte dell'inquilino la responsabilità di imposta ricade unicamente sul locatore che ha incassato il canone.



In generale, la norma recata dal dl 50/2017 esclude di fatto il configurarsi di una responsabilità sussidiaria tra locatore e intermediario e viceversa, prevedendo che l'onere di ritenuta e versamento dell'imposta di soggiorno, nonché la responsabilità di imposta, ricada unicamente sul soggetto che incassa il canone di locazione.

In conclusione, alla luce di quanto argomentato appare profilarsi allo stato attuale un doppio regime - che non appare superabile in via regolamentare dai Comuni stante l'espressa previsione legislativa<sup>(18)</sup> - che poggia sulla distinzione tra strutture ricettive e locazioni brevi e che qualifica come agenti contabili i gestori delle prime e come responsabili di imposta i gestori (o gli intermediari) degli immobili adibiti a locazioni brevi concluse al di fuori dell'attività di impresa. Tale distinzione, giustificata forse dal minor grado di competenza di cui dispongono i gestori degli immobili adibiti a locazioni brevi per adempiere agli obblighi fiscali derivanti dall'esazione dell'imposta di soggiorno, sta contribuendo ad ingenerare, specie ad opera dei gestori dei portali telematici, un notevole contenzioso che, poggiando sulla discutibile convinzione secondo cui dal ruolo di responsabile di imposta deriverebbero oneri più incisivi su gestori ed intermediari delle locazioni brevi, punta ad includere nell'alveo degli agenti contabili anche tali soggetti.

---

*18 In questo senso si è pronunciato il Dipartimento Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito di Telefisco 2018 ritenendo che "La disposizione di cui al comma 5-ter dell'articolo 4 del DL n. 50 del 2017 riguarda solo le locazioni brevi data la sua collocazione sistematica nell'ambito dell'articolo 4 in questione, dedicato al «Regime fiscale delle locazioni brevi». Pertanto, 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 e del contributo previsto per Roma Capitale nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale, solo nel caso in cui la locazione risponde ai requisiti delle locazioni brevi di cui al comma 1 dell'articolo 4 in commento in base al quale 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. Al di fuori di tale specifico ambito, la disposizione recata dal comma 5-ter in esame non opera; per cui valgono le ordinarie regole contenute nell'articolo 4 del Dlgs n. 23 del 2011 che disciplina in generale l'imposta di soggiorno". <http://www.ilsolo24ore.com/art/norme-e-tributi/2018-02-05/Risposte-Telefisco-Mef-115334.shtml?uuiid=AEah3ZuD>*

A ben vedere, se si eccettuano i *soggetti con sede all'estero* (intermediari immobiliari o soggetti che gestiscono portali telematici) per i quali la norma pone obblighi ulteriori consistenti nella nomina di un rappresentante fiscale in Italia, al riconoscimento del ruolo di responsabile di imposta, in luogo di quello di agente contabile, conseguono taluni non trascurabili vantaggi rilevabili sotto il profilo della responsabilità sia contabile che penale.

Al responsabile d'imposta, infatti, a fronte dell'obbligo di solidarietà tributaria con il contribuente (obbligato principale) che si rifiuti di pagare l'imposta e delle conseguenze amministrative e pecuniarie in caso di omissioni - quest'ultime gravanti anche in capo all'agente contabile - non si applicano le disposizioni relative alla complessa presentazione della resa del conto giudiziale alla Corte dei Conti, nonché le ulteriori responsabilità di natura contabile e penale proprie dell'agente contabile in quanto soggetto incaricato di pubblico servizio che riceve denaro per conto della pubblica amministrazione.

In particolare, nella *responsabilità contabile* rientra la responsabilità patrimoniale da danno cagionato dall'agente contabile nel caso in cui la propria attività di gestione sia svolta in modo non regolare o illecito in violazione degli obblighi di servizio. In tal caso, il gestore che non abbia adempiuto sarà tenuto al risarcimento del danno che ne è derivato, a meno di provare che l'inadempimento sia stato determinato da impossibilità a lui non imputabile.

Per quanto attiene alla *responsabilità penale*, poi, occorre menzionare il reato di peculato cui il gestore agente contabile, in quanto incaricato di pubblico servizio tenuto alla riscossione e riversamento dell'imposta di soggiorno, è pienamente sottoponibile. Più nello specifico, come di recente chiarito anche dalla Cassazione, il reato di peculato è integrato ogni qual volta il gestore non solo ometta ma anche semplicemente ritardi, sia pure per un lasso di tempo ragionevolmente apprezzabile, di operare il versamento dell'imposta di soggiorno all'ente comunale.

Alla luce di quanto argomentato si ritiene pertanto che il superamento della divergenza di trattamento tra gestori delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi vada perseguito nel senso di estendere ad entrambe le categorie di locazione il ruolo di responsabile di imposta che presenta, rispetto alle conseguenze connesse al ruolo di agente contabile, superiori vantaggi sia per gli operatori che per le amministrazioni comunali.

**La risorse  
dei Comuni  
per il 2018**

3



## **Premessa**

Il Fondo di solidarietà comunale 2018 presenta modifiche relativamente marginali sul complesso delle risorse attribuibili, non essendo intervenuti provvedimenti di significativa riduzione o attribuzione di risorse. A livello del singolo ente, tuttavia, gli importi riconosciuti riflettono alcune importanti variazioni intervenute nel sistema perequativo: l'aggiornamento dei fabbisogni standard; la revisione delle capacità fiscali; l'incremento della quota di risorse oggetto di perequazione dal 40 al 45%.

Quest'ultimo punto rappresenta l'esito dell'intesa raggiunta nella Conferenza Stato-Città ed Autonomie locali nella seduta del 23 novembre 2017 che interviene a modificare le percentuali di incremento della quota di risorse da ripartire sulla base della differenza fra capacità fiscali e fabbisogni standard, al fine di rallentare il percorso della perequazione e permettere una più approfondita e condivisa riflessione sugli effetti non sufficientemente controllati o indesiderati degli schemi finora applicati. In pratica, l'accordo e la successiva modifica adottata con la legge di bilancio per il 2018 modificano le percentuali annuali di risorse perequate (art. 1, co. 449, lett. c) della legge di bilancio per il 2017) nel modo seguente: per l'anno 2018 la percentuale di applicazione dello schema perequativo si riduce dal 55 al 45%, per il 2019 si passa dal 70 al 60%, mentre restano

stabili le percentuali da applicare nel biennio 2020-21, fissate rispettivamente all'85 e al 100%.

Sebbene favorevole alla prosecuzione del percorso perequativo avviato nel 2015, l'ANCI ha ritenuto che questo contenimento della progressione della perequazione potrà consentire di valutare gli effetti dovuti ai criteri adottati nella definizione dello schema in modo più adeguato, condiviso e al di fuori dei tecnicismi eccessivi che hanno troppo spesso ostacolato un dibattito più incisivo sull'argomento.

In questo contesto si inserisce l'apertura di un tavolo di confronto tecnico-politico per l'esame condiviso dei criteri e delle regole redistributive della perequazione presso la Commissione tecnica per i fabbisogni standard (CTFS) e la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale. Le elezioni politiche e l'insediamento del nuovo Governo hanno rallentato il confronto, rendendo probabilmente necessario un ulteriore periodo di rallentamento del processo, così da poter disporre della prima relazione della CTFS prevista al comma 883 della legge di bilancio 2018. I punti critici sui quali Anci e Ifel ritengono essenziale una riflessione e un cambiamento di rotta sono in sintesi i seguenti:

- a) *una perequazione esclusivamente orizzontale*, cioè ottenuta attraverso risorse provenienti dalla quota IMU di spettanza comunale. Ciò confligge con l'impianto originario del federalismo fiscale (la legge 42 del 2009) e con la stessa Costituzione, limitandone fortemente la portata e ostacolando le ipotesi di inserimento di misure di prestazioni minime/essenziali obbligatorie o di LEP. Il finanziamento statale dei livelli minimi essenziali di servizio è condizione preliminare per procedere alla necessaria valutazione della sufficienza delle risorse assegnate al comparto, che non può essere assicurata dalla mera redistribuzione delle risorse attuali già prosciugate dalle manovre restrittive degli ultimi anni;
- b) la necessaria armonizzazione delle *funzioni di riferimento dei Comuni*, definitivamente determinate dal dl n.95 del 2012, successivamente dunque all'indicazione delle "funzioni fondamentali" oggetto di elaborazione ai fini dei fabbisogni standard (d.lgs. n. 216 del 2010);

- c) l'evidente contrasto tra l'avanzamento della perequazione orizzontale e il *blocco della leva fiscale attivato dal 2016*, insostenibile per molti degli enti penalizzati (in particolare piccoli comuni e alcune aree regionali) e - soprattutto - gravemente lesivo delle prerogative di autonomia di entrata e di spesa degli enti locali tutelate dalla Costituzione.

Anche per il 2018 nell'area riservata del sito IFEL<sup>(1)</sup> si rende disponibile per ogni singolo comune, in maniera più articolata rispetto a quanto normalmente pubblicato dal Ministero dell'Interno, uno schema contenente la formazione delle risorse, la definizione delle attribuzioni a titolo di FSC 2018 e le variazioni perequative intervenute di anno in anno, dal 2015.

Lo schema comprende, oltre alle note di chiarimento riferite a ciascun quadro, le principali assegnazioni ulteriori rispetto al Fondo, tra cui quelle derivanti dai commi 433, 438 e 439 della Legge di bilancio 2017 (fondo integrativo IMU-Tasi, fondo Imu agricola, fondo uffici giudiziari). Agli importi indicati dovranno poi aggiungersi altri contributi o riduzioni minori (5 per mille del gettito Irpef per l'anno d'imposta 2014, ristori minori introiti da addizionale comunale all'IRPEF, contributo mutui, detrazioni per AGES e ARAN, ecc.), resi noti dal Ministero dell'Interno solo nel mese di settembre.

Per una migliore comprensione delle tabelle, si raccomanda la lettura delle note esplicative che corredano ciascun quadro.

## 1. La composizione del FSC 2018

Il Fondo di solidarietà comunale 2018 è articolato in due componenti: *una componente tradizionale*, ripartita in

- una quota destinata al riequilibrio delle risorse storiche, che avviene attraverso la trattenuta dall'IMU (dal 2016 pari al 22,43% dell'IMU standard);

---

<sup>1</sup> L'accesso ai dati FSC 2018 è all'indirizzo: <https://www.fondazioneifel.it/banche-dati-e-numeri>. In caso di smarrimento delle credenziali di accesso all'Area riservata del sito, si prega di richiederle esclusivamente per posta elettronica, all'indirizzo [info@fondazioneifel.it](mailto:info@fondazioneifel.it).



- una quota perequata, aumentata per il 2018 dal 40 al 45%, valida per i soli Comuni appartenenti alle Regioni a statuto ordinario;

*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 dello scorso biennio.*

La ripartizione del FSC 2018, pur con alcune lievi variazioni, segue i medesimi criteri del 2017:

- l'ammontare complessivo della capacità fiscale perequabile (il cd *target perequativo*) rimane stabilito nella misura del 50%. Il totale delle risorse oggetto di perequazione, pertanto, ammonterà a regime a circa 15 miliardi di euro;
- il coefficiente di riparto delle risorse standard complessive è per l'80% pari al coefficiente dei fabbisogni standard e per il restante 20% pari al peso della componente popolazione (capacità fiscale pro-capite);
- la parte perequativa del FSC viene incrementata dal 40 al 45%.
- Rispetto al FSC 2017, vengono recepite le variazioni amministrative intervenute che hanno riguardato un Comune veneto e alcuni enti del Piemonte<sup>(2)</sup>.

In merito alla dotazione complessiva del FSC 2018, in assenza di tagli incrementali di tipo strutturale, l'ammontare del fondo resta fissato in 6.192 milioni di euro, così ripartito:

---

*2 L'aggiornamento comprende il passaggio del comune di Sappada dalla regione Veneto a quella del Friuli Venezia Giulia e la revisione delle risorse di riferimento per gli enti coinvolti dalla costituzione del nuovo Comune di Mappano (Borgaro Torinese, Caselle Torinese, Settimo Torinese e Leini). Seguendo l'approccio indicato dal Ministero dell'Interno, la quantificazione delle risorse di questi ultimi Comuni, per i quali non sono disponibili dati di gettito e parametri disaggregati utili al calcolo del FSC 2018, è provvisoriamente assegnata secondo i criteri stabiliti dell'art. 3, co. 18, del dl 444/95. Ciò implica un riparto a favore del Comune di Mappano basato per il 90% sulla popolazione ceduta e per il 10% sulla superficie scorporata, criterio che consente di determinare in via provvisoria sia i dati di gettito che l'ammontare dell'FSC 2018 anche per i quattro comuni cedenti. Una verifica successiva dei dati, dopo un periodo di esercizio dei nuovi comuni, permetterà di adeguare in via definitiva le rispettive assegnazioni anche attraverso l'utilizzo degli accantonamenti sul FSC per le correzioni puntuali.*

1. *per i Comuni delle RSO*, l'ammontare complessivo pari a 1.910 milioni di euro è distinto in due quote:
  - la prima, pari a circa 1.037mln di euro, corrisponde al 55% della dotazione ed è ripartita sulla base del criterio della compensazione delle risorse storiche;
  - la seconda quota, pari a circa 873mln di euro, a sua volta suddivisa in 848 mln di euro (45% della dotazione), distribuiti in base alla differenza tra capacità fiscali e fabbisogni standard, e in 25 mln di euro corrispondenti all'integrazione volta a limitare le variazioni nelle attribuzioni determinatesi, fra un anno e l'altro, per effetto del meccanismo perequativo;
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. *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 fattispecie minori) decise dalla legge, comprensiva del fondo Tasi abitazione principale "sotto standard", pari a 80 milioni di euro (effettivamente assegnato per 65 milioni di euro).

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

	<b>RSO</b>	<b>RSS</b>	<b>Totale</b>
<b>[A] FSC 2018 (componente tradizionale)</b>	1.910	465	2.375
55% FSC storico	1.037	0	1.037
45% FSC perequato	848	0	848
Integrazione perequativa (co. 449 lettera d-bis L. 232/2016)	25	0	25
<b>[B] FSC 2018 (componente ristorativa)</b>	<b>3.584</b>	<b>248</b>	<b>3.832</b>
<b>[C] FSC 2018 finale (A+B)</b>	<b>5.494</b>	<b>713</b>	<b>6.207</b>
Quota accantonamento 2018	-13,5	-1,5	-15
<b>FSC 2018 spettante</b>	<b>5.481</b>	<b>712</b>	<b>6.192</b>

Come per il 2017 e fatta eccezione per la quota perequata di cui si dirà nel prosieguo di questa nota, le variazioni di legge intervenute per il 2018 possono tuttavia determinare modifiche delle risorse di riferimento attribuite a livello del singolo Comune. Tra queste ricordiamo: i) l'attribuzione di maggiori risorse a seguito di eventuali rettifiche puntuali derivanti dalla rideterminazione delle risorse standard per correzione di errori nelle stime dei gettiti IMU e TASI o di altre poste rilevanti di alcuni enti; ii) la variazione dovuta al progressivo incremento delle percentuali di riduzione da *spending review* per i Comuni terremotati (Legge 190/2014 c. 436 bis<sup>(3)</sup>); iii) la rideterminazione del taglio DL 66 del 2014 per gli enti "capofila" e quelli ad essi collegati (art. 47, comma 9, lettera a), secondo, terzo e quarto periodo, del DL 66 del 2014), fermo restando l'ammontare della riduzione di risorse complessivamente addebitata a ciascun gruppo di enti.

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 ente. Per un approfondimento del tema si rimanda alla lettura della Nota IFEL del 7 aprile 2016<sup>(4)</sup>. Si ricorda in proposito che nel 2016 il DPCM del 18 maggio non ha assegnato immediatamente la totalità dei fondi disponibili, ma ha riservato una quota pari a circa il 2% (75milioni di euro su scala nazionale) da distribuire con appositi succes-

---

3 La riduzione del FSC 2015 per 1,2 miliardi di euro (co. 435, legge 190/2014), non effettuata per gli anni 2015 e 2016 ai comuni colpiti dagli eventi sismici del 2012 (Emilia-Romagna-Lombardia-Veneto) e del 2009 (Abruzzo), è attuata per questi ultimi, 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 non applicata; ii) per l'anno 2018, in misura pari al 50% dell'importo della riduzione non applicata; iii) per l'anno 2019, in misura pari al 75% dell'importo della riduzione non applicata; iv) a decorrere dall'anno 2020, in misura pari al 100% dell'importo della riduzione non applicata. La predetta riduzione a carico dei comuni danneggiati dagli eventi sismici del 2013 nel territorio delle province di Massa e Carrara e di Lucca, cui per gli anni 2015 e 2016 è stata effettuata nella 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. A tal proposito si ricorda che l'art. 14 c.12-ter della legge n. 19/2017 di conversione del decreto 244/2016 prevede per gli stessi Comuni un contributo compensativo per gli anni dal 2017 al 2020 di circa 7 milioni di euro annui.

4 Disponibile all'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/5660-nota-di-approfondimento-ifel-risorse-standard-e-calcolo-fsc-2016>

sivi 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 della componente ristorativa sono state disposte con riferimento alle seguenti fattispecie:

- 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 (25% di IMU e Tasi);
- agevolazioni per abitazioni concesse in comodato d'uso a parenti di primo grado (50% della base imponibile);
- estensione delle assimilazioni "abitazione principale" alle abitazioni di proprietà degli IACP/ATER considerate "alloggio sociale";
- contributo per gettito riscosso 2015 TASI abitazione principale inferiore al gettito stimato ad aliquota base dell'1%.

## **2. Quota perequativa e correttivo**

Come anticipato in premessa, la legge di bilancio 2018 recepisce l'intesa raggiunta tra Anci e Governo, nella Conferenza Stato-Città ed Autonomie locali del 23 novembre 2017, riducendo la quota del FSC delle regioni a statuto ordinario da ripartire sulla base del meccanismo di perequazione. Il nuovo art.1, co.884 modifica l'articolo 1, comma 449, della legge 232/2016, riguardante i criteri di riparto del Fondo di solidarietà comunale, modificando la lettera c), che destina una quota di risorse ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario da distribuirsi sulla base della differenza

tra le capacità fiscali e i fabbisogni standard. Nello specifico, la modifica introdotta riduce le percentuali della quota del Fondo di solidarietà da ripartire sulla base della differenza tra capacità fiscali e fabbisogni standard dal 55 al 45% per l'anno 2018 e dal 70 al 60% per il 2019, senza incidere sulle percentuali applicabili nel biennio 2020-21 che restano fissate, rispettivamente all'85% e al 100%.

A parità di altre condizioni, l'effetto perequativo 2018 sarebbe risultato aumentato per un ulteriore 12,5% rispetto a quello osservato nel 2017. Tuttavia, alcuni cambiamenti apportati alle determinanti della perequazione, fabbisogni e capacità fiscali standard in primis, contribuiscono a modificare l'effetto atteso. Tra questi si segnalano:

- *l'aggiornamento dei fabbisogni standard a metodologia invariata*, approvato presso la Commissione tecnica per i fabbisogni standard (CTFS) il 13 settembre 2017. La revisione ha consentito di aggiornare i dati di riferimento all'anno 2015 per ciò che riguarda gli elementi di contesto (popolazione, flussi pendolari, turismo, reddito etc.), i prezzi dei fattori produttivi (costo di lavoro, valori immobiliari) e presenza, tipologia ed eventuale dimensione dei servizi svolti (Servizi sociali, TPL, Asili nido e Istruzione).

Gli effetti dell'aggiornamento dei fabbisogni sono stati piuttosto lievi per la quasi totalità dei Comuni.

- *la revisione dei criteri metodologici per la standardizzazione della capacità fiscale*, sottoposta all'esame della Conferenza Stato-Città ed Autonomie locali del 25 luglio 2017<sup>(5)</sup>, ha portato per l'anno 2018 ad una riduzione di 3,4 miliardi rispetto alla capacità fiscale relativa all'anno 2017, con la quantificazione di un ammontare complessivo per i Comuni delle regioni a statuto ordinario pari a 25,2 miliardi di euro. Le principali modifiche hanno riguardato la componente dei tri-

---

*5 Nota metodologica disponibile al seguente indirizzo:  
[http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/03.11.2017.-Allegato-B\\_Nota-metodologica-capacita-fiscale-dei-comuni-RSO-per-FSC-2018-3-nov.pdf](http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/03.11.2017.-Allegato-B_Nota-metodologica-capacita-fiscale-dei-comuni-RSO-per-FSC-2018-3-nov.pdf)*

buti immobiliari locali e la c.d. capacità fiscale residuale riferita alle imposte comunali minori e alle tariffe.

Per quanto riguarda l'aggiornamento puntuale - per Comune e per fattispecie imponibile - della capacità fiscale relativa ai due tributi immobiliari locali, IMU e TASI, la nuova metodologia ha comportato: i) l'aggiornamento al 2015 del gettito utilizzato per la standardizzazione; ii) l'applicazione della normativa vigente, al fine di considerare le modifiche intervenute successivamente al 2015; iii) l'adozione di criteri finalizzati alla standardizzazione del gettito incassato ad aliquote maggiori/minori rispetto a quelle di base. Per ciò che riguarda l'addizionale comunale all'Irpef, l'aggiornamento si è limitato a considerare i redditi imponibili all'anno d'imposta 2015.

L'altra componente della capacità fiscale sottoposta ad un'importante modifica è la capacità fiscale residuale. Si ricorda che la standardizzazione del gettito per le imposte comunali minori e le tariffe avviene con un metodo statistico simile a quello utilizzato per i fabbisogni standard, ipotizzando gli effetti di una molteplicità di variabili di contesto sul gettito complessivo osservato e ricavando da tale osservazione uno "standard" convenzionale. L'aggiornamento della capacità fiscale residuale ha riguardato sia l'impianto metodologico sia i valori delle variabili di contesto utilizzati nell'analisi statistica al 2015. Le correzioni introdotte hanno comportato: i) la riduzione dell'ammontare complessivo della capacità fiscale residuale, la quale risultava molto elevata rispetto alle entrate totali residuali rilevate, limitando dunque la stima dello sforzo fiscale mediano; ii) una più contenuta capacità fiscale per i piccoli Comuni con contribuenti residenti ad alto reddito (la stima econometrica precedente considerava tra le variabili esplicative il reddito pro capite medio) per i quali il gettito sovrastimato veniva precedentemente corretto solo a valle;

- *la modifica apportata ai correttivi* miranti a mitigare gli effetti perequativi di dimensione eccessiva. A questo riguardo occorre ricordare che, a partire al 2017, è in vigore il correttivo (c.d. interno, in quanto redistribuisce risorse comunali) previsto dall' art. 1, co.450 della legge di

bilancio 2017 e finalizzato a contenere l'eccessiva variazione di risorse determinatasi, fra un anno e l'altro, per effetto del meccanismo perequativo. Tale correttivo agisce quando, a seguito dell'applicazione del meccanismo perequativo, la variazione percentuale della dotazione netta del fondo risulta maggiore del  $\pm 4\%$  in rapporto alle risorse storiche di riferimento. Le risorse necessarie per compensare gli enti che hanno una riduzione superiore al  $-4\%$  vengono prelevate ai Comuni che presentano un incremento superiore al  $+4\%$ . Tale misura comporta una modesta redistribuzione di risorse, per un ammontare di circa 4,75 milioni di euro.

Le modifiche intervenute nel 2018 riguardano, invece, l'ampliamento dei criteri di assegnazione del secondo correttivo (c.d. esterno) che ripartisce un fondo pari a 25 milioni di euro<sup>(6)</sup> a favore degli enti che presentano, dopo l'applicazione del primo correttivo, ancora variazioni negative rispetto al 2017 (co. 449 d-bis dell'articolo 1 della legge n. 232/2016). Come lo scorso anno, la ripartizione è effettuata in misura proporzionale ai differenziali negativi. Rispetto alle assegnazioni 2017, i cui criteri erano molto più restrittivi in quanto prevedevano il contemporaneo manifestarsi di diverse condizioni<sup>(7)</sup>, l'ampliamento della platea degli enti beneficiari, oltre 3.800 Comuni contro i 980 del 2017, ha di fatto ridotto l'intensità del correttivo unitario.

Entrambi i dispositivi a regime di regolazione degli "eccessi" di vantaggio/svantaggio restano molto meno incisivi rispetto alle iniziative di mitigazione applicate nel triennio 2015-17.

---

*6 Si tratta, per 14 mln di residui del ristoro dovuto ai Comuni con Tasi 2015 "sotto standard" (stanziamento 80 mln a fronte di un fabbisogno di circa 65 mln) e per ulteriori 11 mln. dei circa 27 mln. di euro che si stima non necessari per il 2017 a titolo di ristoro della detassazione "imbullonati" (stanziamento 155 mln a fronte di un fabbisogno verificato nel 2016 di circa 128 mln.).*

*7 Il Comune doveva contemporaneamente registrare: a) un peggioramento della propria condizione in base alla perequazione 2017 rispetto a quella del 2016 per il cambio della metodologia dei fabbisogni standard; b) una differenza negativa tra risorse perequate e risorse "storiche"; c) una variazione della dotazione netta di risorse in rapporto alle risorse storiche 2017 inferiore al  $-1,3\%$ .*

Le sopraindicate innovazioni tecniche e metodologiche, sono state sottovalutate dagli organi decisori in quanto non accompagnate da una ponderata e scrupolosa analisi degli effetti dell'operazione, specie con riferimento alle differenziate situazioni territoriali. Solo un successivo e più accurato esame ha difatti rivelato profondi limiti relativamente ad effetti non controllati su ampie fasce di Comuni, in particolare, una penalizzazione media distribuita in modo molto incisivo su alcune fasce, demografiche e territoriali. Tali criticità sono state evidenziate anche in sede di Commissione bicamerale per il federalismo fiscale<sup>(8)</sup> e risultano ovviamente amplificate dall'incremento della percentuale di perequazione.

Al fine di permettere tale riflessione e considerando il contesto di ulteriore blocco della manovrabilità dei tributi locali nonché di restrizioni derivanti dal rinnovo contrattuale e dall'aumento dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità (che si prevedeva passare dal 70 all'85%), l'ANCI ha richiesto il mantenimento delle regole del 2017 e l'istituzione di una componente verticale di perequazione, come peraltro previsto dalla legge 42 del 2009, con una dotazione di almeno 150 mln di euro.

È in questo contesto che è maturato il mancato assenso dell'ANCI, non contraria in linea di principio alla prosecuzione del percorso perequativo avviato nel 2015, allo schema di decreto del presidente del Consiglio dei ministri sull'aggiornamento dei fabbisogni standard dei Comuni per il 2018, nella Conferenza Stato-Città del 19 ottobre u.s. e la successiva intesa raggiunta nella seduta del 23 novembre 2017 che ha portato:

- alla rimodulazione di una progressione più sostenibile della quota di risorse perequate: dal 55 al 45 per cento per l'anno 2018; dal 70 al 60 per cento per il 2019. Le percentuali da applicare nel biennio 2020-21 restano fissate rispettivamente all'85 e al 100%;

---

*8 A questo proposito segnaliamo le audizioni dell'IFEL, del Ministero dell'economia - Dipartimento delle Finanze e dell'UPB disponibili rispettivamente ai seguenti indirizzi: <http://webtv.camera.it/archivio?id=11881&position=0>; [http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/Audizione-Lapecorella-presso-la-Commissione-federalismo-fiscale-capacita-fiscale-13.09.2017\\_FINALE.pdf](http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/content/Documenti/Varie/Audizione-Lapecorella-presso-la-Commissione-federalismo-fiscale-capacita-fiscale-13.09.2017_FINALE.pdf); <http://www.upbilancio.it/schema-di-dm-relativo-alla-procedura-di-calcolo-e-stima-delle-capacita-fiscali-per-singolo-comune-delle-regioni-a-statuto-ordinario-ag-438/>.*



- l'apertura di un tavolo di confronto tecnico-politico presso la Commissione tecnica per i fabbisogni standard per l'esame condiviso dello stato di attuazione della legge delega sul federalismo fiscale con particolare riferimento ai livelli essenziali delle prestazioni e al funzionamento dello schema perequativo;
- il mantenimento della percentuale minima dell'accantonamento al FCDE entro il limite non superiore al 75% per il 2018.

In materia di erogazione delle somme spettanti a titolo di FSC, anche per il 2018 il Ministero dell'interno assicura un acconto entro il mese di febbraio (pari all'8% delle risorse standard 2014), poi da recuperare con trattenute sul gettito IMU, ed eroga l'importo spettante in due rate, la prima entro il mese di maggio pari a circa i due terzi del dovuto; la seconda a saldo entro il mese di ottobre. L'Agenzia delle entrate trattiene gli importi dovuti dai singoli comuni (nella percentuale annua del 22,43% del gettito base) in due rate di pari importo in relazione alle scadenze fiscali del 16 giugno e 16 dicembre 2018.

### **3. Ulteriori assegnazioni di risorse**

All'interno del quadro complessivo delle risorse sopra descritto, ma fuori dal FSC, figurano le seguenti compensazioni strutturali:

- *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 120 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. imbulionati). L'importo erogato risulta inferiore rispetto allo stanziamento iniziale pari a 155 milioni di euro, in seguito rivisto sulla base dei dati delle effettive variazioni catastali comunicati dall'Agenzia delle entrate.

Per effetto del DPCM 10 marzo 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 29 maggio 2017, che disciplina i criteri e le modalità di riparto dei due Fondi previsti dalla legge di bilancio 2017 (art. 1, co. 433 e 438) alle sopraindicate risorse si aggiungono ulteriori finanziamenti a compensazione di diverse voci:

- *300 mln di euro, destinati al rifinanziamento del Fondo IMU-Tasi* ripartiti tra gli enti che ne hanno beneficiato sin dal 2014, in proporzione alle quote indicate nel DM del 26 maggio 2016 (art. 2 del DPCM). Come per i precedenti anni i relativi importi assegnati non sono utili ai fini del calcolo del saldo di competenza. Tale Fondo è stato rifinanziato con l'art.1, co.870, della legge di bilancio 2018. Si tiene a precisare che la perdita strutturale di gettito dovuta al passaggio IMU- TASI viene compensata solo parzialmente (la perdita a suo tempo certificata dal Mef era pari a 488 mln di euro) e attraverso un contributo che continua ad essere erogato una tantum;
- *28,8 milioni di euro annui per 10 anni (2017- 2026)* da attribuire ai Comuni per il ristoro degli arretrati dovuti in virtù 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 3.100 enti nella determinazione del Fondo di riequilibrio e poi del Fondo di solidarietà comunale;
- *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 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. 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. Questa condizione è stata giudicata illegittima con l'ordinanza n. 7687 del TAR Lazio, pubblicata il 15 settembre 2018<sup>9</sup>). In sede di Conferenza Unificata, l'Anci aveva già rappresentato 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 non coperte per circa 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, così come è prevedibile si produrranno pronunciamenti in sede di giustizia amministrativa ed ordinaria;

- *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).*

---

*9 L'ordinanza 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 (datata 10 agosto, prot. 151185.U.), con la quale si invita a presentare presso il Ministero della Giustizia la 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 documentazione entro e non oltre il 30 settembre 2017.*

Risultano infine confermate per il 2018 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 10 marzo 2017, Per questi enti, una novità apportata dalla legge di bilancio 2017 (co. 447) prevedeva per il 2017 il passaggio dal 40% al 50% dei trasferimenti erariali attribuiti per l'anno 2010. La legge di bilancio 2018 (co.868) eleva tale parametro al 60% a decorrere dall'anno 2018. Inoltre, il co.869 prevede l'incremento della dotazione finanziaria di *ulteriori 10 mln di euro* a decorrere dal 2018, che si somma ai 35 milioni annui già disposti;

Inoltre, sempre a favore delle fusioni di Comuni, il comma 885 della legge di bilancio 2018 modifica il comma 452 dell'articolo 1 della legge 232/2016 disponendo che le somme accantonate sul FSC, non utilizzate per eventuali conguagli ai Comuni derivanti da rettifiche dei valori e dei criteri utilizzati nel riparto del fondo stesso, siano destinate ad incrementare i contributi a favore delle fusioni di Comuni;



**Armonizzazione  
contabile.  
Le novità introdotte  
dalla Commissione  
Arconet**

**4**



## Introduzione

Negli scorsi anni si è richiamata l'attenzione sulla dimensione e sulle modalità del contributo richiesto ai Comuni per il risanamento della finanza pubblica italiana. Non si tratta solo dell'ammontare dei tagli e delle restrizioni di Patto, ma anche degli effetti restrittivi di diversi dispositivi e interventi (o mancati interventi) che si sono succeduti anche negli ultimi anni. Tra questi, la riforma contabile produce, infatti, rilevanti effetti restrittivi, in particolare per via dell'istituzione del FCDE (Fondo crediti di dubbia esigibilità) che congela l'effetto della quota di entrate proprie storicamente poco realizzabili sulle autorizzazioni di spesa, ma anche attraverso istituti di accantonamento obbligatorio che aumentano gli avanzi di bilancio difficili da utilizzare. Solo di parte corrente, gli accantonamenti al FCDE e agli altri fondi rischi previsti dalla normativa superano nel 2017 quota 3,6 miliardi di euro, con impatti restrittivi molto differenziati per le diverse fasce di enti. L'ammontare attuale del FCDE risulta essere fortemente concentrato nelle grandi città e tra gli enti del Sud e Isole dove il tema della riscossione delle entrate proprie ha ormai assunto il carattere di un'emergenza irrisolta. Nel complesso, circa 1200 Comuni producono accantonamenti per circa i due terzi del totale FCDE. ANCI ha ottenuto, in occasione della legge di bilancio 2018, una maggiore gradualità per gli enti locali nell'applicazione delle disposizioni riguardanti l'accantonamen-



to al Fondo crediti di dubbia esigibilità iscritto nel bilancio di previsione. Il percorso di avvicinamento al completo accantonamento dell'FCDE nel bilancio di previsione è ora prolungato fino al 2021, secondo le seguenti percentuali: 75% nel 2018; 85% nel 2019; 95% nel 2020; 100% dal 2021. Rispetto a tale previsione e stanti le diverse problematiche ancora irrisolte, ANCI ha prospettato la necessità di abbassare l'incremento previsto all'80% nel 2019 e al 90% nel 2020.

Inoltre, sempre in tema di residui e di valutazione iniziale del FCDE, appare necessario considerare la possibilità di integrare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, primo atto della riforma contabile, attraverso un'apposita norma di legge, così da permettere un più ampio esame della situazione pregressa anche agli enti che nel 2015 hanno avuto difficoltà nell'applicazione delle nuove regole, consentendo loro di accedere al ripiano trentennale degli eventuali disavanzi per l'intera massa di passività nette risultante dall'integrazione. Questa facoltà, attualmente riservata dalla legge ai soli casi di richiesta da parte delle Sezioni regionali della Corte dei conti e degli ispettori del Ministero dell'economia e delle finanze - e solo per gli specifici errori contestati, co. 848 legge di bilancio 2018 - costituirebbe un importante strumento di prevenzione delle crisi finanziarie, nonché un valido incentivo alla più completa applicazione della nuova contabilità.

I lavori della Commissione Arconet sono stati integrati dall'istituzione di tre sottogruppi, ciascuno dei quali incaricato di affrontare una specifica tematica sulla quale sono emerse particolari e crescenti difficoltà nel corso della prima applicazione della riforma, al fine di proporre soluzioni adeguate ed incisive. Il sottogruppo "Piccoli Comuni", istituito con l'obiettivo di analizzare le difficoltà applicative del d.lgs. 118 incontrate da tali realtà comunali, ha prodotto la proposta, successivamente approvata in Commissione Arconet, di semplificazione del DUP, mentre è attualmente in corso lo studio della semplificazione della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato. Relativamente a questi ultimi punti, Anci ha ribadito la necessità di escludere da tale obbligo i comuni di minore

dimensione demografica, prevedendo altresì la facoltà per i comuni medio-piccoli di predisporre la contabilità economico patrimoniale, mentre il bilancio consolidato sarebbe obbligatorio solo nel caso in cui il "Gruppo amministrazione pubblica" assuma una dimensione economica tale da giustificare una analitica rappresentazione contabile. Solo in questa eventualità la contabilità economico patrimoniale sarebbe obbligatoria. Il sottogruppo "Adeguamento al nuovo Codice degli appalti", i cui risultati sono trattati nel successivo paragrafo 3, ha invece il compito di elaborare proposte di modifica del principio applicato della programmazione e del principio applicato della contabilità finanziaria al fine di superare i disallineamenti tra le prescrizioni del d.lgs. 118 e il nuovo Codice degli appalti. Infine, un ultimo sottogruppo è stato istituito al fine di elaborare proposte di modifica al principio della contabilità economico patrimoniale.

Tra i diversi e complessi temi affrontati nel corso dell'anno in tema di armonizzazione e semplificazione contabile, non solo in sede Arconet, sicuramente uno dei più complessi riguarda l'avvio della contabilità economico-patrimoniale (CEP) e le conseguenti gravi difficoltà che hanno investito gli enti alle prese con tale attività, che comporta impegni straordinari. Solo per i Comuni fino 5mila abitanti, le richieste di Anci presso la Commissione Arconet hanno permesso di assicurare la facoltatività della CEP ancora per quest'anno, sulla base di un'obiettivo contraddizione tra il TUEL e il principio contabile, mentre resta necessario un ulteriore intervento legislativo che sancisca il carattere sperimentale della CEP. Allo stato attuale appare infatti evidente la sottovalutazione delle problematiche sottese alla CEP ed al bilancio consolidato, che producono uno sforzo sproporzionato al risultato di trasparenza ed efficacia contabile che si dovrebbe perseguire. Esiste infatti una distanza (di cui occorre prendere atto) tra ipotesi di uniformazione della contabilità anche sotto il profilo economico-patrimoniale - cui la norma continua ad attribuire un fine "conoscitivo" - e le esigenze di adeguamento imposte al sistema, molto differenziato, delle autonomie locali italiane, in un contesto tuttora troppo caratterizzato da obblighi di formale rispetto di vincoli particolari dettati da una normativa mai riorganizzata.

Nel capitolo 1 di questo volume si è ampiamente argomentato circa la necessità di libera applicabilità al bilancio dell'avanzo di amministrazione disponibile, sulla base delle recenti sentenze della Corte costituzionale. Vale qui la pena di sottolineare la valenza anche semplificativa della prospettiva che ora si apre, che consentirà di abbattere meccanismi complicati, fatti di scale di priorità confuse e riparti di spazi finanziari insufficienti, oltre che di controllo interni ed esterni capaci di assorbire molte energie.

La "liberalizzazione" degli avanzi deve essere opportunamente declinata anche qualora l'ente si trovi in una condizione di disavanzo complessivo, pur in presenza di avanzi vincolati a determinati utilizzi per effetto di norme nazionali o regionali. Su tale problematica alcune sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti sono intervenute con interpretazioni molto restrittive che sembrano imporre all'ente in disavanzo complessivo l'obbligo di finanziare l'utilizzo dei vincoli con nuove risorse (SR Campania n. 238/2017, SR Piemonte n. 134/2017). Queste posizioni mettono in discussione la copertura fornita a specifiche tipologie di spesa dall'avanzo vincolato, ritenendo quest'ultimo insussistente quando l'ente si trova in una situazione caratterizzata da disavanzo di amministrazione, mettendo a rischio impegni presi dall'ente che potrebbero risultare disattesi.

Al fine di affrontare efficacemente la delicata questione posta dalle Sezioni regionali, la Commissione Arconet sta analizzando quali rimedi possano essere adottati anche alla luce delle recenti posizioni assunte dalla Corte Costituzionale. ANCI ritiene che il punto più critico risieda nel fatto che molti degli enti che oggi risultano in disavanzo derivano tale condizione dall'emersione di un "disavanzo tecnico" per effetto dell'operazione di riaccertamento straordinario dei residui richiesto dalla riforma della contabilità. Proprio per sostenere un percorso sostenibile di rientro, il dl n. 78 del 2015, ha permesso il ripiano trentennale di questo tipo di disavanzo. Annulare le finalità perseguite dalla norma richiamata significherebbe minare irrimediabilmente la credibilità del legislatore, compromettere il percorso di risanamento graduale messo in atto dagli enti interessati, nonché disconoscere il contributo alla finanza pubblica comunque garantito per tale via dagli enti stessi in ragione della minore capacità di spesa disponibile.

Nel corso dell'anno sono state affrontate molte problematiche legate all'armonizzazione contabile e nel seguito del capitolo se ne dà conto in dettaglio. Molti temi restano però aperti e devono ancora trovare una soluzione. Tra questi rientrano sicuramente quelli inerenti la contabilità economico patrimoniale e il bilancio consolidato, trattati in diversi paragrafi di questo capitolo, dalle scadenze ordinarie che devono essere riviste, alle radicali semplificazioni che sono attese con riferimento ai piccoli Comuni. Così come non sono state tempestivamente modificate, come più volte richiesto dall'ANCI, le regole che hanno determinato l'assorbimento di risorse da oneri aggiuntivi per rinnovi contrattuali, pur in presenza degli accantonamenti che molti enti avevano diligentemente effettuato. Considerazioni simili valgono anche per altri tipi di accantonamento, che con l'abbandono dei vincoli di saldo potranno trovare pieno utilizzo.

La determinazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità resta affetta da una sopravvalutazione in sede di previsione, come ampiamente argomentato presso la Commissione Arconet e riportato nell'edizione 2017 di questa pubblicazione. Sempre in sede Arconet, inaspettatamente, si è inoltre registrata nei mesi scorsi una posizione di chiusura sul tema della gradualità dell'accantonamento al FCDE in fase di rendiconto. Infatti, il comma 882 della legge di bilancio 2018 ha modificato le percentuali minime di accantonamento al FCDE nel bilancio di previsione, concedendo una maggiore flessibilità nel raggiungimento dell'obbligo di accantonamento integrale, il cui termine è ora posticipato al 2021. Alla luce di tale disposizione normativa è ovviamente necessario prevedere che la quantificazione minima del FCDE prevista a rendiconto, disciplinata dal punto 3.3 del principio contabile 4/2, sia modificata così da tenere conto della nuova gradualità. La modifica del principio contabile è stata peraltro promossa da Arconet nel 2015, al momento della prima definizione del percorso graduale di adeguamento. Non agire nello stesso senso ora significherebbe disconoscere un'esigenza di più sostenibile convergenza verso un obiettivo di enorme valore (la sterilizzazione delle entrate di incerta realizzabilità) che sta dando grandi benefici in termini di trasparenza dei bilanci locali e al risanamento della finanza pubblica.

## 1. Contabilità economico-patrimoniale: questioni irrisolte

Le gravi difficoltà segnalate lo scorso anno in occasione del primo rendiconto armonizzato completo degli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico, redatti ai sensi dell'allegato 4/3 al decreto legislativo 118 del 2011, si sono amplificate nel corso dell'anno, dovendo tale adempimento essere soddisfatto anche dai Comuni con meno di 5mila abitanti. Far fronte, infatti, alle numerose e gravose operazioni richieste dalla contabilità economico-patrimoniale (CEP) comporta impegni straordinari, spesso non assistiti dalla disponibilità di programmi informatici, per i diffusi ritardi nell'adeguamento dei software da parte dei principali fornitori, nonché la disponibilità di personale di elevata specializzazione.

Per quanto riguarda gli enti di minori dimensioni demografiche, le richieste di ANCI presso la Commissione Arconet hanno permesso di assicurare la facoltatività della CEP ancora per quest'anno, sulla base di un'obiettivo contraddizione tra il TUEL e il principio contabile. Infatti, l'art. 232, comma 2 del decreto legislativo n. 267 del 2000 stabilisce che *"Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017"*. Dal tenore letterale della norma, pertanto, ANCI ha evidenziato come l'obbligo di tenuta della contabilità economico-patrimoniale decorresse, per tali enti, dall'esercizio 2018. In altri termini, tali enti devono predisporre gli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico (con i relativi adempimenti) relativamente all'anno 2018, da allegare al rendiconto 2018 da approvare entro il 30 aprile 2019. Una diversa interpretazione sarebbe in conflitto con quanto espressamente previsto dalla norma del TUEL: infatti, prevedere la presentazione degli schemi economico-patrimoniali in occasione del rendiconto 2017 (entro aprile 2018) avrebbe implicato l'avvio delle attività previste dal principio contabile 4/3 nel corso del 2017, in netto contrasto con l'art. 232, comma 2 che, appunto, prevede espressamente la facoltà di *"...non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017"*. La Commissione Arconet, con la FAQ n. 30 pubblicata sul proprio sito il 12 aprile 2018, ha concordato con la posizione di ANCI stabilendo,

la facoltatività della CEP per l'anno in corso. Tuttavia, la predisposizione degli schemi della contabilità economico patrimoniale è, come più volte ribadito, lunga e complessa e la FAQ di Arconet è stata purtroppo tardiva rispetto ai tempi previsti per l'approvazione del rendiconto nei termini, arrivando quando molti comuni con meno di 5mila abitanti avevano già elaborato gli schemi del conto economico e dello stato patrimoniale e quando le procedure di approvazione del rendiconto erano in una fase finale, con gli atti depositati e in visione ai consiglieri. Molti enti pertanto si sono trovati nell'impossibilità di avvalersi di tale possibilità di rinvio, determinando così un ulteriore problema relativamente al bilancio consolidato.

ANCI, infatti, aveva ovviamente sollevato una questione analoga in merito al bilancio consolidato. Il TUEL sostiene che gli *"Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017"* (art. 233-bis). Pertanto, ANCI, sosteneva che il primo bilancio oggetto di consolidamento fosse quello relativo al 2018 e che, quindi, la prima scadenza fosse il 30 settembre 2019. Stante questa dizione del TUEL, l'interpretazione indicata al punto 1 del principio contabile 4/4 non poteva che essere considerata un "refuso", in quanto in contrasto con il Testo Unico, laddove si legge che *"i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti sono tenuti alla predisposizione del bilancio consolidato a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017"*. La Commissione Arconet non ha tuttavia preso alcuna posizione in merito al bilancio consolidato in merito alla possibilità di rinvio di un anno, determinando così una situazione di forte incertezza tra gli enti con meno di 5.000 abitanti che non hanno approvato gli schemi del conto economico e dello stato patrimoniale in occasione del rendiconto 2018 e quelli che, al contrario, a causa del ritardo della posizione di Arconet, avevano approvato tali schemi, anche con grande sforzo di risorse economiche ed umane. Se, infatti, appare del tutto evidente che gli enti che non abbiano elaborato la contabilità economico-patrimoniale sono impossibilitati a procedere con l'approvazione del bilancio consolidato, non altrettanto può dirsi per gli altri enti che avevano proceduto a predisporre la CEP. ANCI ha sostenuto in più occasioni presso le sedi

competenti la necessità di estendere la facoltà di rinvio dell'adozione del principio del bilancio consolidato a tutti gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, a prescindere che abbiano deliberato o meno, in sede di rendiconto 2107, il rinvio della tenuta della contabilità economico-patrimoniale. Di tutt'altro avviso la Ragioneria generale dello Stato che, ad uno specifico quesito sul tema sollevato da un Comune con popolazione inferiore a 5mila abitanti che ha predisposto il rendiconto 2017 comprensivo di stato patrimoniale e conto economico, ha affermato che tale ente è tenuto a predisporre il bilancio consolidato 2017 entro il termine del 30 settembre 2018. Questa rigidità rende ancora più urgente un chiarimento normativo su tutta la questione degli adempimenti richiesti dalla nuova contabilità agli enti di minore dimensione, a cominciare da un radicale alleggerimento degli obblighi relativi alla CEP e al consolidato.

Le problematiche connesse alla contabilità economico-patrimoniale, sulle quali ci si è ampiamente soffermati nell'edizione 2017 di questa pubblicazione, sono però tante e tali che ANCI in più occasioni nel corso dell'anno ha proposto soluzioni alternative finalizzate ad una maggiore sostenibilità tecnico-amministrativa. In primo luogo, la necessità di prevedere un termine per l'approvazione degli schemi della contabilità economico-patrimoniale, e la loro successiva presentazione, diverso e successivo (31 luglio) da quello fissato per l'approvazione del rendiconto della gestione (30 aprile). Ciò al fine di permettere un più agevole percorso elaborativo e deliberativo dei documenti contabili ed evitare che un rendiconto incompleto per l'assenza dei documenti economico-patrimoniali possa condurre alle conseguenze della mancata rendicontazione previste dal TUEL (diffida, commissariamento e scioglimento del consiglio comunale). Inoltre, contabilità economico-patrimoniale e bilancio consolidato devono essere considerati adempimenti sperimentali per un congruo periodo di tempo, almeno fino all'esercizio 2020 e almeno per i Comuni fino a 30mila abitanti, evitando così di sottoporre a controllo questo aspetto della contabilità prima di assicurarne gli strumenti di elaborazione e eventualmente ridefinirne le modalità.

Stante queste premesse, si ritiene occorra una attenta riflessione su obiettivi, contenuti e modalità di applicazione della contabilità economico-patrimoniale e, conseguentemente, del bilancio consolidato. Come più volte evidenziato, appare opportuno, anche a seguito delle difficoltà e criticità emerse, valutare con attenzione se l'attuale impianto della contabilità economico-patrimoniale sia coerente con gli obiettivi meramente conoscitivi della stessa. L'esclusione degli enti di minori dimensioni demografiche dall'applicazione dell'attuale principio contabile della competenza economico-patrimoniale (e del bilancio consolidato) è un possibile esito di questa riflessione, che più in generale deve ridefinire un sistema di acquisizione di informazioni più efficiente in termini di rapporto tra obiettivi "conoscitivi" e mezzi (umani, tecnici, economici e di tempo) messi in campo per raggiungerli. Allo stato attuale è alto il rischio di dover produrre uno sforzo non adeguato al risultato che sulla carta si dovrebbe perseguire. 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 mero "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, soprattutto di quelli di minori dimensioni demografiche.

## **2. Il DUP semplificato**

Che fosse necessario semplificare ulteriormente il Documento Unico di Programmazione (di seguito DUP) dei piccoli comuni, quelli con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, è apparso chiaro sin dal momento dell'entrata in vigore del D. M. 20 maggio 2015, il primo decreto di aggiornamento dei principi contabili, che ha introdotto nel principio della programmazione di cui all'allegato 4/1 del decreto legislativo 118 del 2011, il paragrafo 8.4 relativo alla disciplina del DUP semplificato.

Rispetto al DUP adottato dai comuni con popolazione superiore ai 5.000 abitanti, la semplificazione per i piccoli enti investiva pochi aspetti:



- la facoltà di indicare gli obiettivi per missione o per programma, per ogni esercizio considerato nel bilancio di previsione (anche se non compresi nel periodo di mandato), annullando, sulla carta, la distinzione tra programmazione strategica ed operativa;
- la facoltà di indicare le previsioni di spesa in termini di competenza finanziaria per ogni missione/programma che l'ente intende attivare;
- l'analisi del contesto esterno, che poteva non essere riportata purché le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare e gli indirizzi generali di programmazione - entrambi riferiti al periodo di mandato amministrativo - fossero coerenti con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica, tenuto conto della situazione socio-economica del proprio territorio.

Nel corso dei primi anni di applicazione della riforma contabile, gli enti di minori dimensioni organizzative hanno incontrato due ordini di difficoltà. Il primo legato alla struttura del DUP semplificato, poco chiara. Il testo previgente non distingueva in modo chiaro il contenuto del Documento, mantenendo la necessità di definire indirizzi generali ed obiettivi per missione e programma. La seconda difficoltà riscontrata, comune a tutti gli enti locali, ma amplificata in questi enti con una struttura amministrativa necessariamente più contenuta, è stata quella di rispettare i tempi di approvazione da parte della Giunta comunale e della successiva presentazione al Consiglio comunale. Il DUP va infatti approvato dall'organo esecutivo a luglio e contestualmente presentato all'organo consiliare che, nel medesimo periodo, provvede alla salvaguardia degli equilibri e all'assestamento di bilancio. Il DUP approvato a luglio, corredato della programmazione di settore, va poi sottoposto all'approvazione del Consiglio, munito di parere dell'organo di revisione, in tempo utile affinché la Giunta possa aggiornarlo entro il 15 di novembre, corredato dallo schema di bilancio previsionale triennale. Questo accavallarsi di termini e scadenze ha messo in seria difficoltà amministratori e uffici comunali senza produrre alcun rilevante risultato in termini di miglioramento della capacità di programmazione.

Sulla base delle difficoltà emerse nei primi anni di adozione del DUP semplificato, il legislatore ha pertanto ritenuto di formalizzare, al comma 887 della legge di bilancio 2018, l'impegno per ulteriori misure di semplificazione, demandandone la definizione e l'introduzione ad un decreto interministeriale. Il lavoro di semplificazione del documento, avviato nel corso del 2017 ed ultimato nei primi mesi del 2018, è stato affrontato nell'ambito di un gruppo di lavoro costituito ad hoc in seno alla Commissione Arconet. Di tale sottogruppo fanno parte rappresentanti dei diversi soggetti istituzionali che partecipano alla Commissione stessa. Le conclusioni del sottogruppo sono state recepite con decreto del Ministero dell'economie e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'Interno e la Presidenza del Consiglio - Dipartimento per gli Affari regionali e per le autonomie, del 18 maggio 2018, e prevede una nuova disciplina del DUP semplificato degli enti locali con popolazione fino a 5mila abitanti ed introduce, inoltre, una nuova disciplina per gli enti con meno di 2mila abitanti. Il lavoro di semplificazione ha riguardato in primo luogo la necessità di evitare la duplicazione di dati già riportati in altri documenti di programmazione finanziaria e secondariamente la struttura del documento con la predisposizione di uno schema-tipo di DUP che fungesse da guida per i piccoli enti.

Nel ribadire l'importanza del DUP quale guida e vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente, con la conseguenza che ciò che non è stato previsto nel DUP impone un'espressa modifica dello stesso e solo successivamente, a cascata, la modifica degli altri strumenti di programmazione (quali piani, programmi, bilancio di previsione e piano esecutivo di gestione), viene riconfermata la sua funzione principale che, anche per i piccoli comuni, è quella di individuare le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato. A monte del DUP vi sono, pertanto, solo le linee strategiche di mandato approvate dal Consiglio all'atto dell'insediamento della nuova amministrazione ai sensi dell'art. 46, comma 3 del Tuel.

## 2.1 Il contenuto del nuovo DUP semplificato per gli enti fino a 5mila abitanti

La programmazione inserita nel nuovo DUP semplificato conduce all'individuazione di obiettivi per missioni, previa analisi del contesto esterno ed interno in cui l'ente si trova ad operare. Si parte, quindi, dall'analisi del territorio, dei dati della popolazione e della situazione socioeconomica, per arrivare ad analizzare le modalità di gestione dei servizi pubblici locali, abbandonando la criptica dizione che invitava a tenere conto dei fabbisogni e dei costi standard. È sparito anche il riferimento al ruolo degli eventuali organismi, enti strumentali e società controllate e partecipate, ma si ritiene che l'analisi dell'offerta dei servizi pubblici locali implichi anche la disamina del ruolo svolto dai predetti soggetti nel caso in cui l'offerta di servizi avvenga attraverso enti o società controllati o partecipati. Il risultato di questa impostazione garantisce una completezza di informazioni, senza rendere necessarie ulteriori analisi, se le fattispecie non sono sussistenti.

Nel contesto preliminare si conferma l'analisi della gestione del personale e della situazione dell'ente con riferimento ai vincoli di finanza pubblica. Nel nuovo articolato normativo del DUP semplificato viene eliminato il riferimento all'individuazione delle risorse, degli impieghi ed alla verifica della sostenibilità economico-finanziaria attuale e prospettica, anche in termini di equilibri finanziari del bilancio e della gestione in quanto sostituito, molto semplicemente, con l'indicazione degli indirizzi strategici:

1. *in materia di entrate*, avendo riguardo:
  - a. ai tributi ed alle tariffe dei servizi pubblici;
  - b. al reperimento ed all'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
  - c. all'indebitamento con analisi della relativa sostenibilità;
2. *in materia di spese*, con specificazione:
  - a. di quelle sostenute per le funzioni fondamentali, della programmazione del fabbisogno di personale e degli acquisti di beni e servizi;
  - b. degli investimenti e della realizzazione delle opere pubbliche con

- indicazione del fabbisogno in termini di spesa per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento;
- c. dei programmi e dei progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
3. in relazione al raggiungimento *degli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio* ed ai relativi equilibri in termini di cassa.

A parte la diversa terminologia utilizzata e la differente esposizione delle informazioni da riportare nel DUP, si ritiene che, in merito agli indirizzi strategici sulle risorse e sugli impieghi, nulla cambi rispetto alla versione precedente tranne che per gli indirizzi generali in tema di spesa: non si rinviene, infatti, nella nuova versione del DUP semplificato la previsione del principio che voleva l'analisi della spesa corrente anche con riferimento alla qualità dei servizi resi ed agli obiettivi di servizio. Del resto, il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente sia mediante organismi gestionali esterni, non riguarda i piccoli comuni (art. 147, commi 2 e 3), per cui anche nella previgente versione non trovava ragion d'essere.

Si ritiene, pertanto, che in tema di esposizione e rappresentazione delle risorse e degli impieghi, la semplificazione sia stata raggiunta, senza pregiudicare la qualità delle informazioni, solo su un piano formale, piuttosto che sostanziale, in quanto la nuova previsione del principio, attraverso una semplificazione dell'iter espositivo, ha il pregio di chiarire le informazioni che il DUP deve riportare affinché sia ritenuto guida e vincolo nei processi decisionali.

In linea con quanto previsto dall'art. 147-ter del TUEL (D.lgs. n. 267 del 2000), che prevede il controllo strategico solo per i comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, è stata eliminata la verifica dello stato di attuazione dei programmi: nel nuovo testo è infatti venuto meno il riferimento alla verifica annuale degli indirizzi generali e dei contenuti della programmazione con particolare riferimento al reperimento e impiego delle risorse finanziarie ed alla sostenibilità economico-finanziaria.

La semplificazione del DUP con riferimento all'eliminazione di informazioni riportate in altri documenti ha investito gli impegni pluriennali di spesa già assunti e le relative forme di finanziamento: se nella prima versione questi dovevano essere riportati per ogni singola missione/programma, tale previsione è scomparsa dal nuovo DUP semplificato in considerazione del fatto che vi è uno specifico allegato del bilancio di previsione che richiede tali informazioni.

Le restanti informazioni richieste sono le medesime della previgente versione: la gestione del patrimonio e gli strumenti di programmazione ad esso correlati, gli indirizzi del Gruppo amministrazione pubblica e, infine, tutti gli atti di pianificazione e programmazione richiesti dal legislatore. A tal proposito si considerano approvati, in quanto contenuti nel DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni, i seguenti documenti:

- a. programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici, di cui all'art. 21 del D.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 e regolato con DM 16 gennaio 2018 n. 14 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, che ne definisce le procedure per la redazione e la pubblicazione;
- b. piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari, di cui all'art. 58, comma 1, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112, convertito con modificazioni dalla L. 6 agosto 2008, n. 133;
- c. programma biennale di forniture e servizi, di cui all'art.21, comma 6, del D.lgs. n. 50 del 2016 e regolato con il citato DM 16 gennaio 2018 n. 14, che ne definisce le procedure per la redazione e la pubblicazione;
- d. piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di cui all'art. 2, comma 594, della legge n. 244/2007;
- e. piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all'art. 16, comma 4, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 (che è un documento facoltativo);
- f. programmazione triennale del fabbisogno di personale di cui all'art. 6, comma 4 del d.lgs. n. 30 marzo 2001, n. 165;
- g. altri documenti di programmazione.

Finalmente è stato chiarito che non occorrono delibere autonome di ap-

provazione dei singoli piani e programmi: finora, sul tema, si è assistito a comportamenti non uniformi e il timore di vedersi annullare un atto di programmazione perché non approvato autonomamente, ma semplicemente inserito nel DUP, ha portato alla duplice adozione e approvazione di tali atti. Nel nuovo DUP semplificato diventa necessario adottare singole delibere di approvazione solo laddove l'approvazione degli atti di pianificazione e programmazione debba rispettare termini specifici previsti dalla legge che non si conciliano con le scadenze del DUP e della nota di aggiornamento al DUP.

Appare utile evidenziare, inoltre, che il riferimento espresso all'approvazione degli atti di programmazione finanziaria, individuati in maniera analitica e con puntuale riferimento agli estremi di legge, senza necessità di ulteriori deliberazioni, purché inseriti nel DUP, fa decadere le ipotesi di chi sosteneva una precedente ed autonoma approvazione perché la legge richiedeva su tale atto il parere dell'Organo di Revisione. Sebbene la previsione testuale del nuovo DUP semplificato non lasci adito a dubbi (*si considerano approvati, in quanto contenuti nel DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni, i seguenti documenti*) - sarebbe stato utile e sicuramente non ridondante un ulteriore sforzo chiarificatore da parte della Commissione Arconet, con l'espressa previsione che eventuali pareri dell'Organo di Revisione richiesti da norme vigenti si considerano assolti con il parere dato sulla proposta di DUP semplificato nel quale sono inseriti i documenti stessi. Tuttavia, si è del parere che l'attuale dizione non lasci in ogni caso alcun dubbio circa il venir meno dell'obbligatorietà di approvazioni separate e preventive degli atti di programmazione da inserire nel DUP. Tale modifica assolve, almeno in parte, alla funzione di snellire il procedimento di approvazione del DUP e di risolvere le difficoltà degli enti relativamente al rispetto dei tempi di approvazione del documento a luglio, termine che, va rammentato, non è peraltro vincolante.

Va infine segnalata la persistente opportunità di uno snellimento dei documenti di programmazione di cui si compone il DUP: si pensi all'obbligo dei piani di razionalizzazione di cui all'art. 2, comma 594, della Legge n.

244/2007, che risulta datato e superato dagli omonimi piani di razionalizzazione ed efficienza redatti ai sensi del co. 4 dell'art.16 D.l 98/2011. In questo caso è però necessario l'intervento del legislatore che si auspica possa essere incisivo al fine di liberare gli uffici comunali da adempimenti la cui utilità è ormai marginale, se non nulla.

## **2.2 L'ulteriore semplificazione del DUP per i comuni con popolazione sotto i 2.000 abitanti**

Costituisce sicuramente un aspetto di novità l'aver introdotto un'ulteriore semplificazione del DUP semplificato per i comuni con popolazione inferiore ai 2.000 abitanti, aggiungendo il nuovo paragrafo 8.4.1 al principio contabile applicato della programmazione. Non si fa menzione, in tal caso, di indirizzi generali e strategici, e la programmazione operativa si considera effettuata con l'illustrazione delle spese programmate e delle entrate previste per il loro finanziamento, sia per la parte corrente del bilancio che per quella in conto capitale. In pratica, agli enti più piccoli si chiede di dare conto esclusivamente delle principali spese che si intendono effettuare e di come tali spese trovano la propria fonte di finanziamento, senza ulteriori distinzioni tra missioni e programmi, tra funzioni strategiche ed attività operative.

Il DUP dovrà in ogni caso illustrare:

- a. l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici ai cittadini con particolare riferimento alle gestioni associate;
- b. la coerenza della programmazione con gli strumenti urbanistici vigenti;
- c. la politica tributaria e tariffaria;
- d. l'organizzazione dell'Ente e del suo personale;
- e. il piano degli investimenti ed il relativo finanziamento;
- f. il rispetto delle regole di finanza pubblica.

## 2.3 Il modello di DUP semplificato

Il sottogruppo di lavoro della Commissione Arconet ha predisposto anche uno schema, inserito nell'Appendice del Principio Contabile 4/1 (esempio n.1), da prendere come modello di riferimento nella stesura del DUP semplificato. La Commissione Arconet ha specificato che l'esempio di struttura del DUP può essere adottato totalmente o anche solo parzialmente dagli enti con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, evidenziando in tal modo la facoltatività dell'adozione di tale modello. Sarebbe stato sicuramente più appropriato inserire tale specifica anche nel corpo del decreto ministeriale di modifica al principio contabile 4/1 e non solo nel resoconto dei lavori della Commissione Arconet<sup>(1)</sup>, così da evitare possibili contestazioni anche in fase di esame degli organi di controllo nel caso in cui l'ente decida di organizzare le informazioni richieste in modo diverso da quanto proposto dal modello.

Nella prima parte del modello viene analizzato il contesto di riferimento attraverso i dati della popolazione, del territorio e quelli relativi alla situazione socio-economica dell'ente (sezione 1); in questa parte si inserisce, inoltre, l'analisi dei servizi pubblici locali (sezione 2) e della situazione finanziaria, attraverso i dati di cassa, dei limiti di indebitamento, del disavanzo e dei debiti fuori bilancio (sezione 3). Si ritiene che del tutto impropriamente quest'ultima sezione sia denominata "Sostenibilità Economica-Finanziaria dell'Ente". Se si attribuisce al DUP la funzione propria di atto di programmazione e pianificazione è naturale far discendere dall'individuazione delle risorse e degli impieghi l'analisi della convenienza economica (intesa come capacità di creare valore) e della sostenibilità finanziaria (intesa come capacità di generare flussi monetari sufficienti a garantire il rimborso dei finanziamenti attivati e gli equilibri finanziari, sia di competenza che di cassa). Purtroppo è evidente che è stato confuso il concetto di sostenibilità

---

<sup>1</sup> Resoconto riunione della Commissione Arconet dell'11 aprile 2018: [http://www.rgs.mef.gov.it/\\_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/CommissioneArconet/Resoconto\\_riunione\\_commissione\\_ARCONET\\_dell\\_11\\_aprile\\_2018.pdf](http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/ARCONET/CommissioneArconet/Resoconto_riunione_commissione_ARCONET_dell_11_aprile_2018.pdf)



finanziaria degli investimenti e delle decisioni di spesa tipico dell'attività di programmazione e pianificazione con lo stato di salute dell'ente dal punto di vista finanziario. La dimostrazione della capacità di sostenere finanziariamente nel tempo le spese che derivano da decisioni di investimento (rimborso quote capitale dei mutui, interessi finanziari passivi, costi di manutenzione ordinaria e straordinaria, ecc.), scopo principale dell'attività di programmazione e pianificazione, nulla ha a che vedere con i debiti fuori bilancio ed il disavanzo di amministrazione. Questi ultimi sono solo degli elementi da prendere in considerazione nell'analisi degli equilibri finanziari che non possono essere confusi con la sostenibilità finanziaria, ovvero con la complessa attività volta a verificare la sussistenza di entrate tali da coprire le spese dirette ed indirette dell'investimento e di qualsiasi decisione di spesa si voglia attuare: è il confronto dei flussi di entrata con le spese, siano esse di sviluppo o di consolidamento, non la menzione dello stato di salute finanziaria dell'ente, a dimostrare la capacità di fare spesa.

Sotto questo profilo, occorre anche evidenziare che i dati richiesti nella sezione impropriamente denominata "Sostenibilità Economico Finanziaria" si ritrovano in altri documenti già predisposti dagli Uffici ragioneria: nota integrativa, relazione al rendiconto di gestione, parere dei revisori, questionari della Corte dei Conti; averli riportati nuovamente nel DUP semplificato è sicuramente ridondante, nonché contrario agli originari propositi di semplificazione e snellimento del documento di programmazione. In questo caso, è forse possibile cogliere l'auspicio della Ragioneria generale dello Stato a considerare il DUP non tanto il documento unico di programmazione, quanto piuttosto l'unico documento di accompagnamento allo schema di bilancio. Questa prospettiva andrebbe però perseguita con strumenti adeguati e in un'ottica genuinamente semplificativa, poiché occorre tenere conto della cogenza della riforma contabile e del fatto che non si può prescindere dall'obbligo normativo di allegare al bilancio di previsione finanziario gli altri documenti previsti dalle norme e dai principi contabili.

La seconda parte dello schema-tipo si concentra sull'attività di programmazione con l'analisi degli indirizzi strategici in materia di entrate

e spese, un focus puntuale sugli equilibri di bilancio e sul patrimonio, l'individuazione degli obiettivi per ogni missione. Mentre l'analisi delle entrate rispecchia il classico iter che viene proposto per il DUP sopra i 5.000 abitanti, analisi che risulta imprescindibile, propedeutica ed essenziale per programmare conseguentemente l'attività di spesa, per quest'ultima ciò che viene posto in rilievo è l'assorbimento delle risorse per l'esercizio delle funzioni fondamentali. La struttura del nuovo DUP semplificato propone anche l'inserimento dei piani e programmi della spesa relativi al fabbisogno del personale, agli acquisti di beni e servizi, alle opere pubbliche. Gli altri strumenti di programmazione, quali il piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, vengono rappresentati nella parte finale del DUP, dopo gli obiettivi del Gruppo amministrazione pubblica

## **2.4 Considerazioni conclusive**

Le semplificazioni ottenute in materia di DUP sono apprezzabili, tanto più in un contesto generale di difficoltà nell'affrontare con efficacia il grande tema della semplificazione contabile ed amministrativa, quale motore di sviluppo economico territoriale, prima ancora che per gli effetti intrinseci di economicità dell'azione amministrativa che essa produce.

Tuttavia, un risultato più incisivo sarebbe stato alla portata della Commissione Arconet, se solo l'impostazione dei lavori avesse tenuto più in conto i "fondamentali di partenza" del DUP, che risiedono nella programmazione. Il DUP voluto dal legislatore del D.lgs. 118 introduce, infatti, il concetto del programmare per valutare a posteriori la bontà delle azioni condotte. In questo senso, rappresenta il documento che permette la valutazione dell'operato delle amministrazioni, orientato quindi alla rappresentazione delle linee di azione di medio/lungo termine che l'ente locale si propone. Se questo è l'assunto di partenza, il lavoro di semplificazione di tale documento non può prescindere dalla funzione principale - per non dire esclusiva - del DUP che è quella di programmare-per-fare, con la conseguenza che tutto ciò che è estraneo a questo concetto è inutile includerlo nel DUP.

Il DUP, in estrema sintesi, deve illustrare la sostenibilità finanziaria delle scelte adottate e condurre, conseguentemente, alla rappresentazione degli obiettivi per ogni missione ed attività. Una più rigorosa considerazione di questa premessa avrebbe forse permesso scelte più coraggiose rispetto alle semplificazioni poi adottate.

### **3. Armonizzazione contabile e nuovo Codice degli appalti**

La Commissione Arconet, a seguito delle modifiche intervenute al Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture (decreto legislativo n. 163 del 2006) per opera del decreto legislativo n. 50 del 2016 (d'ora in poi anche "Codice"), ha istituito un apposito sottogruppo con il compito di presentare alla Commissione stessa integrazioni e correzioni all'allegato 4/2 (principio applicato della contabilità finanziaria) del decreto legislativo n. 118/2011.

I lavori sono terminati nel corso del primo semestre 2018 e, nella seduta dell'11 luglio la Commissione ha licenziato le modifiche proposte dal sottogruppo. Alla data di redazione del presente testo, il decreto ministeriale di adozione definitiva della nuova versione del principio applicato della contabilità finanziaria non è ancora stato pubblicato.

Prima della firma del decreto, infatti, è necessario un intervento normativo all'articolo 183 del TUEL (D.lgs. n. 267 del 2000) il quale, al comma 3 esplicita testualmente: *"Le spese di investimento per lavori pubblici prenotate negli esercizi successivi, la cui gara è stata formalmente indetta, concorrono alla determinazione del fondo pluriennale vincolato e non del risultato di amministrazione. In assenza di aggiudicazione definitiva della gara entro l'anno successivo le economie di bilancio confluiscono nell'avanzo di amministrazione vincolato per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale e il fondo pluriennale è ridotto di pari importo."* Tale disposizione, come si vedrà in seguito, si pone in contrasto con l'esigenza, soddisfatta con l'integrazione del principio in argomento, di rendere più aderente lo strumento del fondo pluriennale vincolato con l'iter imposto dal nuovo Codice degli appalti per la realizzazione di un lavoro o un'opera pubblica.

È opportuno anche anticipare che alcune modifiche, che non impattano con il contenuto normativo sopra accennato, sono state recepite con il decreto ministeriale del 29 agosto 2018. In particolare, per i fini che qui interessano, sono effettive le modifiche relative alla relazione esistente tra il DUP e la programmazione triennale dei lavori pubblici, trattato nei paragrafi successivi.

In attesa che il Parlamento intervenga per consentire l'adozione della modifica al principio applicato - auspicabilmente entro il corrente anno così da consentire già in sede di rendicontazione 2018 l'applicazione delle nuove modalità di contabilizzazione - appare opportuno anticipare i contenuti dell'emanando decreto per consentire l'immediata e piena applicazione delle molte opportunità che saranno a breve a disposizione degli operatori. È utile premettere che tutte le modifiche intervenute rappresentano per gli operatori una facoltà e non un obbligo. La nuova modalità di determinazione e di gestione del fondo pluriennale vincolato, di seguito analizzata, rappresenta un'eccezione (e, come tale, non obbligatoria da utilizzare) alla regola generale, anch'essa presente nell'ordinamento (e anzi perno del nuovo sistema contabile) secondo la quale, a mente del punto 5.4 del principio applicato della contabilità finanziaria, il fondo pluriennale è un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata. Il fondo pluriennale vincolato, quindi, è un saldo finanziario che garantisce la copertura di spese imputate agli esercizi successivi a quello in corso, che nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

Questo è il principio fondamentale delle registrazioni in contabilità finanziaria di spese che hanno un'esigibilità riferita a più esercizi finanziari. Il concetto è poi rafforzato da un altro punto del principio applicato (il 5.4.6) il quale, esplicitamente, indica che nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'entrata sia stata accertata o incassata e la spesa non sia stata impegna-

ta, tutti gli stanziamenti cui si riferisce la spesa, compresi quelli relativi al fondo pluriennale, iscritti nel primo esercizio del bilancio di previsione, costituiscono economia di bilancio e danno luogo alla formazione di una quota del risultato di amministrazione dell'esercizio da destinarsi in relazione alla tipologia di entrata accertata. Quanto sopra rappresentato è enfatizzato dal fatto che il principio applicato, per ogni fattispecie di determinazione del fondo pluriennale di seguito analizzata, specifica che si tratta di una possibilità, mai di un obbligo.

La premessa appare oggi di maggior rilievo, per l'effetto che le sentenze della Corte Costituzionale n. 247 del 2017 e n. 101 del 2018 potrebbero avere sull'attuale vincolo di finanza pubblica. In particolare, con la prossima manovra economica e seguendo l'interpretazione costituzionalmente orientata espressa dalle sentenze citate, l'avanzo di amministrazione dovrà contribuire a determinare il saldo finale di competenza fino ad oggi conosciuto e, di conseguenza, risultare meno determinante ai fini del raggiungimento dell'equilibrio la dimensione e l'alimentazione del fondo pluriennale vincolato.

Nei paragrafi che seguono si analizzano i contenuti delle integrazioni al principio applicato della contabilità finanziaria, seguendo lo stesso ordine logico utilizzato nella sua redazione. Per ogni modifica intervenuta al nuovo Codice degli appalti in tema di progettazione, sono evidenziati i riflessi contabili, prima, e l'applicabilità del fondo pluriennale vincolato, poi.

### **3.1 La contabilizzazione delle spese di progettazione**

Uno dei punti più dibattuti del principio applicato della contabilità finanziaria in tema di investimenti è stata la registrazione e la (non) imputabilità delle spese di progettazione al fondo pluriennale vincolato. L'integrazione al principio, anche e soprattutto sulla base delle modifiche intervenute al Codice degli appalti, si occupa principalmente di definire con puntualità la corretta imputazione di tali spese e la loro possibile confluenza al fondo pluriennale vincolato.

Come noto, le spese di investimento sono impegnate agli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive derivanti dal contratto o dalla convenzione avente ad oggetto la realizzazione dell'investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziata, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti. E' in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare.

Le opere pubbliche il cui importo stimato sia pari o superiore a 100.000 euro, secondo la nuova disciplina introdotta dal D.lgs. n. 50 del 2016, devono essere inserite nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale previa approvazione di un livello minimo di progettazione, comprendente, a seconda dei casi, il documento di fattibilità delle alternative progettuali, il progetto di fattibilità tecnica ed economica, il progetto definitivo, esecutivo o una soluzione progettuale che, omettendo l'approvazione di uno o più livelli di progettazione precedenti, contenga tutti gli elementi previsti per i livelli omessi. Stante questa disciplina, la relativa spesa riguardante il livello minimo di progettazione richiesto ai fini dell'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici è registrata nel bilancio di previsione prima dello stanziamento riguardante l'opera cui la progettazione si riferisce. Perché tale posta possa essere considerata spesa in conto capitale e come tale registrata, è necessario che i documenti di programmazione dell'ente, che definiscono gli indirizzi generali riguardanti gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche (DUP o altri documenti di programmazione), individuino in modo specifico l'investimento a cui la spesa di progettazione

è destinata, prevedendone altresì le necessarie forme di finanziamento. Con questa premessa, la spesa di progettazione "esterna", consistente in una delle fattispecie previste dall'art. 24, comma 1, esclusa la lettera a), del Codice è registrata, nel rispetto della natura economica della spesa, al Titolo II della spesa, alla voce U.2.02.03.05.001 "Incarichi professionali per la realizzazione di investimenti" del piano dei conti integrato.

Per quanto riguarda la spesa di progettazione interna (fattispecie disciplinata dal comma 1, lettera a), dell'art. 24) occorre distinguere la spesa in relazione alla natura economica della stessa. In base a tale criterio, stabilito dal novellato principio contabile, gli stipendi al personale dell'ente incaricato della progettazione sono classificati tra le spese correnti. Nel caso in cui, al contrario, fosse necessario l'acquisto di macchinari e attrezzature, le stesse sono da contabilizzare tra le spese di investimento. Invero, quanto affermato nell'integrazione al principio contabile poco innova rispetto all'attuale modalità di contabilizzazione. La vera parte innovativa è quella che stabilisce che è comunque necessario capitalizzare le spese registrate nella parte corrente del bilancio finanziario (imputando cioè tali spese nelle voci dello stato patrimoniale, anziché del conto economico, così da poterle ammortizzare in più esercizi), ivi compresa quindi anche la quota degli stipendi riferibile all'attività di progettazione. Inoltre, diversamente da quanto da sempre sostenuto in tema di incentivi alla progettazione, tale capitalizzazione è effettuata esclusivamente attraverso le scritture della contabilità economico-patrimoniale e non richiede alcuna rilevazione in contabilità finanziaria.

Nel caso in cui l'opera o il lavoro pubblico sia finanziato da un trasferimento (sia esso pubblico o privato) che comprenda anche la spesa di progettazione interna, la quota del contributo che finanzia la progettazione può ritenersi libera, e come tale può essere destinata anche alla copertura delle spese correnti, ancorché contabilizzata tra le entrate in conto capitale. Con la modifica al principio applicato, in sostanza, sono aumentate le eccezioni che consentono di sostenere l'equilibrio corrente con entrate in conto capitale.

Quando la spesa per opere o lavori ha un valore stimato inferiore a 100.000 euro, la stessa può essere stanziata in bilancio senza la necessità del suo inserimento nel programma triennale dei lavori pubblici. In tali casi la spesa di progettazione deve essere imputata agli stanziamenti riguardanti l'opera complessiva, sia nel caso di progettazione interna (fatta salva la spesa per gli stipendi che seguono la registrazione più sopra delineata), sia in caso di progettazione esterna. Tale modalità di contabilizzazione è in attuazione dell'art. 113, comma 1, del Codice, il quale prevede: *“Gli oneri inerenti alla progettazione, alla direzione dei lavori ovvero al direttore dell'esecuzione, alla vigilanza, ai collaudi tecnici e amministrativi ovvero alle verifiche di conformità, al collaudo statico, agli studi e alle ricerche connessi, alla progettazione dei piani di sicurezza e di coordinamento e al coordinamento della sicurezza in fase di esecuzione quando previsti ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 2008 n. 81, alle prestazioni professionali e specialistiche necessari per la redazione di un progetto esecutivo completo in ogni dettaglio fanno carico agli stanziamenti previsti per i singoli appalti di lavori, servizi e forniture negli stati di previsione della spesa o nei bilanci delle stazioni appaltanti”*.

### **3.2 La registrazione contabile degli interventi inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e nell'elenco annuale**

Dopo la validazione del primo livello di progettazione, ai sensi dell'art. 21 del Codice, gli interventi di valore superiore ai 100.000 euro sono inseriti nel programma triennale dei lavori pubblici e le relative spese sono stanziate nel Titolo II del bilancio di previsione. L'articolo 3, comma 6, del DM 16 gennaio 2018, n. 14 (Regolamento recante procedure e schemi-tipo per la redazione e la pubblicazione del programma triennale dei lavori pubblici, del programma biennale per l'acquisizione di forniture e servizi e dei relativi elenchi annuali e aggiornamenti annuali) prevede che *“Per ciascun lavoro di cui al comma 1, nel programma triennale è riportato l'importo complessivo stimato necessario per la realizzazione di detto lavoro, comprensivo delle forniture e dei servizi connessi alla realizzazione dello stesso, inseriti nella programmazione biennale di cui all'articolo 6.*



*Nell'elenco annuale per ciascun lavoro è riportato l'importo complessivo del relativo quadro economico".*

L'inserimento di un intervento nel programma triennale dei lavori pubblici consente l'iscrizione nel bilancio di previsione degli stanziamenti riguardanti l'ammontare complessivo della spesa da realizzare, nel rispetto del nuovo principio della competenza finanziaria. Da questo assunto deriva che la costituzione del fondo pluriennale vincolato è necessaria solo se la copertura delle spese deriva da entrate esigibili anticipatamente rispetto all'esigibilità delle spese correlate. In caso contrario - ossia quando le entrate e le spese sono esigibili nel medesimo esercizio, come ad esempio nel caso di contributi a rendicontazione - gli stanziamenti di entrata e di spesa sono iscritti nel bilancio di previsione distintamente con imputazione ai singoli esercizi di esigibilità. Il principio prevede che gli stanziamenti, come sopra iscritti in bilancio, siano interamente prenotati a seguito dell'avvio del procedimento di spesa, e debbano essere via via impegnati a seguito della stipula (o anticipatamente, nei casi di esecuzione anticipata previsti dall'art. 32, comma 13, del Codice, nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione) dei contratti concernenti le fasi di progettazione successive al minimo o la realizzazione dell'intervento.

Come anticipato, il livello minimo della progettazione è iscritto in bilancio (per le opere inserite nella programmazione triennale e nell'elenco annuale) anticipatamente e distintamente rispetto agli stanziamenti relativi all'opera. Per i livelli di progettazione successivi, l'iscrizione e la successiva registrazione degli impegni avviene, invece, sui medesimi stanziamenti dell'opera prevista in bilancio. Tale modalità di iscrizione e gestione delle spese di progettazione è adottata anche in relazione alla progettazione interna, in coerenza, con quanto stabilito dal citato art. 113, comma 1, del Codice.

Il principio applicato integrato si preoccupa, anche in questo caso, di stabilire che gli stipendi del personale dell'ente incaricato della progettazione siano classificati tra le spese di personale (spesa corrente) e che

la capitalizzazione di tali spese sia effettuata attraverso le scritture della contabilità economico-patrimoniale, senza alcuna rilevazione in contabilità finanziaria.

Una novità contenuta nella modifica del principio riguarda l'esplicito riferimento ai criteri di contabilizzazione nel caso di ricorso da parte dell'ente alle centrali di committenza o a soggetti aggregatori qualificati. In tali casi, i criteri di iscrizione in bilancio e della successiva gestione si applicano come sopra rappresentato, con le seguenti (necessarie) precisazioni:

- la firma della convenzione o dell'accordo riguardante il ricorso ad una centrale di committenza per l'aggiudicazione di appalti, la stipula e l'esecuzione di contratti per conto di un'altra amministrazione o ente determinano la formazione di obbligazioni giuridiche tra le parti, a seguito delle quali l'amministrazione o ente destinatario dell'opera registra gli impegni di spesa concernenti il compenso a favore della centrale di committenza e gli eventuali rimborsi previsti contrattualmente e prenota le spese riguardanti la realizzazione dell'opera;
- a seguito della formale attivazione delle procedure di affidamento dell'opera da parte della centrale di committenza, nei casi previsti dai principi contabili, l'amministrazione o ente destinatario dell'opera può conservare il fondo pluriennale vincolato stanziato in bilancio;
- a seguito della stipula del contratto di appalto da parte della centrale di committenza per conto dell'amministrazione o ente destinatario della stessa quest'ultimo registra gli impegni riguardanti le relative spese, imputati contabilmente nel rispetto del principio della competenza finanziaria.

### **3.3 Le modifiche alla disciplina del fondo pluriennale vincolato**

La parte più rilevante della modifica licenziata dalla Commissione Arconet è senza dubbio riferita alle modifiche all'attuale disciplina del fondo pluriennale vincolato. Sulla scorta della recente esperienza nell'applicazione di questo nuovo strumento e sulla base delle osservazioni pervenute da numerosi enti, la Commissione ha condotto un'analisi delle prin-

cipali criticità e delle possibili soluzioni. Come già più volte anticipato, il lavoro della Commissione ha avuto come obiettivo principale quello di rendere coerenti tra loro il Codice degli appalti e i principi contabili. Su tali basi, l'intervento più incisivo rispetto alla versione attualmente in vigore è relativo alle eccezioni rispetto al principio cardine di accantonamento delle risorse al fondo pluriennale vincolato (principio cardine, che, è bene ulteriormente ribadire, consente il mantenimento delle risorse accantonate al fondo pluriennale vincolato solo se si è in presenza di due obbligazioni, di entrata e di spesa, giuridicamente perfezionate e quella di spesa ha esigibilità in uno o più esercizi successivi).

Con l'integrazione licenziata dalla Commissione, il fondo pluriennale vincolato può essere costituito anche per il finanziamento delle spese relative al livello minimo di progettazione esterna (solo in caso di importo superiore alla soglia di 40.000 euro, valore individuato in coerenza con l'articolo 36, comma 2, lett. a), del Codice, in materia di affidamento diretto dei contratti sotto soglia), anche in assenza di obbligazione giuridicamente perfezionata (nella fattispecie, contratto sottoscritto). La conservazione di tali somme nel fondo pluriennale vincolato in sede di rendiconto è possibile se, entro la fine dell'esercizio, siano state attivate le relative procedure di affidamento, ossia:

- la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;
- la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all'articolo 70, commi 2 e 3, del Codice, cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare l'interesse, secondo quanto previsto dall'articolo 75;
- la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall'articolo 63 del Codice.

Nel caso in cui, entro l'esercizio successivo l'affidamento non si concluda con l'aggiudicazione definitiva, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di am-

ministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in conto capitale, ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

Anche per i lavori pubblici il principio prevede molte novità. In particolare le spese non ancora impegnate per la realizzazione dei lavori (sempre di importo superiore ai 40.000 euro) sono interamente conservate nel fondo pluriennale vincolato se sussistono determinate condizioni, tra le quali, obbligatoriamente (e ovviamente) che siano state interamente accertate le entrate che costituiscono la copertura dell'intera spesa di investimento e che l'intervento oggetto di costituzione del fondo pluriennale vincolato sia previsto nell'ultimo programma triennale dei lavori pubblici approvato. Soddisfatti i due requisiti sopra indicati, per poter accantonare al fondo pluriennale le somme accertate e non definitivamente impegnate, deve essersi realizzata almeno una delle seguenti condizioni:

- a) deve essere stata attivata (sulla base di obbligazioni giuridicamente perfezionate), anche parzialmente, almeno una delle seguenti spese inserite nel quadro economico dell'opera: acquisizione di terreni, espropri e occupazioni di urgenza, bonifica aree, abbattimento delle strutture preesistenti, viabilità riguardante l'accesso al cantiere, allacciamento ai pubblici servizi e analoghe spese indispensabili per l'assolvimento delle attività necessarie per l'esecuzione dell'intervento da parte della controparte contrattuale. Rispetto alla versione oggi vigente, non sarà più sufficiente attivare una spesa qualunque essa sia, ma deve ricadere nelle ipotesi (tassative) previste nella revisione del principio;
- b) devono essere state formalmente attivate le procedure di affidamento dei livelli di progettazione successivi al minimo. Questa condizione risolve una delle principali criticità subito segnalata dagli enti locali: non consentire la costituzione del fondo pluriennale vincolato attraverso l'impegno delle spese di progettazione. Con l'integrazione in parola, i livelli di progettazione successivi a quello minimo, consentono il mantenimento a fondo pluriennale vincolato di tutte le spese inserite nel quadro economico dell'opera. L'affidamento dei livelli di

progettazione successivi al minimo devono concludersi entro l'esercizio successivo, pena la riduzione del fondo pluriennale vincolato per le spese non effettivamente impegnate e la conseguente confluenza nel risultato di amministrazione delle risorse accertate e non definitivamente impegnate.

La conservazione al fondo pluriennale vincolato non si esaurisce con l'affidamento entro l'esercizio successivo del livello di progettazione successivo al minimo. Per garantire l'accantonamento delle risorse già accertate al fondo pluriennale, devono essere espletate, senza soluzione di continuità, le attività successive. È importante rimarcare come, in assenza di prosecuzione delle procedure per giungere all'aggiudicazione definitiva (o meglio, alla sottoscrizione del contratto) dell'opera o lavoro pubblico così come previsto nell'integrazione del principio, le risorse accertate tornano nel risultato di amministrazione. I requisiti per mantenere nel tempo le risorse accantonate al fondo pluriennale vincolato sono:

- a) nel corso degli esercizi in cui gli impegni sono registrati, la liquidazione (o liquidabilità) degli impegni nei tempi previsti contrattualmente per i livelli di progettazione successivi al minimo. Tale regola non si applica in caso di contenzioso innanzi agli organi giurisdizionali e arbitrali. In tal caso il fondo pluriennale è comunque conservato;
- b) nell'esercizio in cui è stato validato il progetto, aver bandito la gara concernente il livello di progettazione successivo o l'esecuzione dell'opera o del lavoro pubblico oggetto di progettazione.

Nel rendiconto dell'esercizio in cui non risulta realizzata alcuna delle due attività sopra indicate, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nel risultato di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

- c) sono state formalmente attivate le procedure di affidamento, entro l'esercizio successivo alla validazione del progetto destinato ad essere posto a base della gara concernente l'esecuzione dell'intervento. Per procedure attivate, si intende:

- la pubblicazione del bando di gara o avviso di indizione di gara;
- la pubblicazione di un avviso di preinformazione, che soddisfi le condizioni di cui all'articolo 70, commi 2 e 3, del Codice, cui ha fatto seguito la trasmissione dell'invito a confermare interesse, secondo quanto previsto dall'articolo 75;
- la trasmissione agli operatori economici selezionati dell'invito a presentare le offerte oggetto della negoziazione, contenente gli elementi essenziali della prestazione richiesta, nel caso di procedura negoziata senza pubblicazione di un bando di gara previsto dall'articolo 63 del Codice.

In assenza di aggiudicazione definitiva delle procedure di cui al punto c) entro l'esercizio successivo, le risorse accertate ma non ancora impegnate, cui il fondo pluriennale si riferisce, confluiscono nell'avanzo di amministrazione disponibile, destinato o vincolato in relazione alla fonte di finanziamento per la riprogrammazione dell'intervento in c/ capitale ed il fondo pluriennale deve essere ridotto di pari importo.

L'integrazione del principio applicato della contabilità finanziaria mantiene la modifica introdotta ad opera dall'art. 6-ter del DL 20 giugno 2017, n. 91, in base alla quale, a seguito dell'aggiudicazione definitiva della gara e della stipula del contratto di appalto (fatti sempre salvi i casi di esecuzione anticipata di cui all'articolo 32, comma 13, del Codice, nei quali l'impegno è registrato a seguito dell'aggiudicazione) le spese contenute nel quadro economico dell'opera prenotate, ancorché non impegnate, continuano ad essere finanziate dal fondo pluriennale vincolato. Gli eventuali ribassi di asta costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione se entro il secondo esercizio successivo alla stipula del contratto all'aggiudicazione non sia intervenuta formale rideterminazione del quadro economico progettuale da parte dell'organo competente, che incrementa le spese del quadro economico dell'opera stessa finanziandole con le economie registrate a seguito della stipula del contratto in sede di aggiudicazione e l'ente interessato rispetti i vincoli di bilancio definiti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243. A opera completata, o prima in caso di svincolo da parte del Responsabile Unico del Progetto, le spese previ-

ste nel quadro economico dell'opera e non impegnate costituiscono economie di bilancio e confluiscono nel risultato di amministrazione coerente con la natura dei finanziamenti.

#### **4. Il bilancio consolidato**

Il Decreto del 29 agosto 2018 non ha prodotto modifiche nel testo del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (PABC). Tuttavia, similmente a quanto era già avvenuto con riferimento ad altri principi contabili applicati, anche il PABC è stato corredato da un'appendice tecnica (AT). L'obiettivo di questo paragrafo è fornire qualche elemento di commento e soffermarsi più dettagliatamente sull'eliminazione del valore di carico delle partecipazioni, limitandosi a considerare il solo caso delle società controllate e la conseguente applicazione del metodo integrale di consolidamento.

In primo luogo, si osserva che l'obiettivo dell'AT non può essere di fornire una soluzione operativa a tutte le possibili situazioni che si dovessero venire a determinare nel momento in cui occorre redigere il bilancio consolidato (BC). Ciò non sarebbe solo un obiettivo difficilmente conseguibile, ma determinerebbe un nuovo appesantimento "vincolistico" del quale gli enti possono fare a meno. L'Appendice tecnica non è il "manuale ufficiale" per la redazione del BC. Lo scopo è, al contrario, quello di fornire qualche suggerimento pratico, utile al redattore del documento contabile consuntivo di cui si tratta, attraverso l'indicazione di soluzioni concrete ad alcune fra le principali problematiche contabili di fronte alle quali il redattore del BC certamente si troverà. Ciò premesso, è sufficiente una rapida scorsa al decreto nelle parti che qui interessano per comprendere immediatamente che questa AT è impostata in modo un po' diverso da quelle già disponibili per gli altri principi applicati. In particolare ci riferiamo alla circostanza che si sia preferito - pur adottando un'impostazione relativamente poco complessa - percorrere l'intero procedimento contabile che conduce alla redazione del BC piuttosto che selezionare e trattare singole operazioni rilevanti, indipendenti l'una dall'altra. Sono

quindi presi in considerazione, separatamente, sia il metodo integrale di consolidamento sia quello proporzionale. Per ciascuno dei due metodi - pur in modo semplificato - si propone lo svolgimento di un intero "caso" che parte dall'acquisizione dei dati contabili degli organismi facenti parte del gruppo e giunge alla stesura del BC.

Tra i molti esempi presenti nell'AT, di particolare interesse risulta quello relativo all'eliminazione del valore di carico delle partecipazioni di società controllate. La significatività di tale esempio è dovuta alla circostanza che il Decreto di aggiornamento ha modificato in parte il criterio di valutazione delle partecipazioni in società controllate normato nel principio contabile applicato concernente la contabilità economico patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria (PACEP).

Più in dettaglio, fermo restando che:

- le partecipazioni in società controllate (e partecipate) sono valutate in base al metodo del patrimonio netto (MPN) come regolato dall'articolo 2426 n. 4 del codice civile;
- gli enti devono esercitare tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie società controllate al fine di acquisire lo schema di bilancio di esercizio o di rendiconto predisposto ai fini dell'approvazione, necessario per l'adozione del MPN,

la versione aggiornata del PACEP stabilisce che: *"Nell'esercizio in cui non risulti possibile acquisire il bilancio o il rendiconto (o i relativi schemi predisposti ai fini dell'approvazione) le partecipazioni in società controllate o partecipate sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisto o al metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente. Se non è possibile adottare il metodo del patrimonio netto dell'esercizio precedente per l'impossibilità di acquisire il bilancio o il rendiconto di tale esercizio, le partecipazioni sono iscritte al costo di acquisto; per le partecipazioni che non sono state oggetto di operazioni di compravendita cui non è possibile applicare il criterio del costo, si adotta il metodo del "valore del patrimonio netto" dell'esercizio di prima iscrizione nello stato patri-*



*moniale della capogruppo. Nel rispetto del principio generale n. 11 della continuità e della costanza di cui all'allegato n. 1, l'adozione del criterio del costo di acquisto (o del metodo del patrimonio netto dell'esercizio di prima iscrizione nello stato patrimoniale) diventa definitiva".*

La lunga citazione serve a evidenziare come sia ora meglio specificato a quali condizioni e con quali modalità e conseguenze è possibile per un Comune non applicare il MPN per la valutazione delle partecipazioni in società controllate e partecipate, ai fini della redazione del proprio Stato Patrimoniale (SP) e Conto Economico (CE). Contemporaneamente, tuttavia, resta fermo l'obbligo dell'utilizzo del MPN quando si tratta di eliminare il valore di carico delle partecipazioni ai fini della predisposizione del BC, nel caso di un Comune che è anche capogruppo.

Difatti, l'ente capogruppo - verificata l'uniformità temporale, formale e sostanziale degli SP e dei CE da consolidare e aggregati i dati contabili dei sopradetti documenti contabili consuntivi - deve procedere all'eliminazione dei saldi infragruppo. Fra questi, certamente, vi sarà quello che si riferisce all'eliminazione del valore di carico delle partecipazioni. D'altra parte, non vi è dubbio che nell'Attivo dello SP dell'ente capogruppo saranno iscritte partecipazioni che nel caso qui considerato sono partecipazioni in imprese controllate e, conseguentemente, non sarà possibile sottrarsi a questo tipo di problematica ai fini della redazione del BC.

In pratica, si tratta di confrontare il valore al quale le partecipazioni in imprese controllate sono riportate nell'attivo immobilizzato della capogruppo (B, IV,1a) con la corrispondente quota del patrimonio netto della controllata. Conseguentemente, se il Comune capogruppo ha già applicato correttamente il MPN per la valutazione delle partecipazioni in imprese controllate e collegate nel suo SP, non emergerà alcuna differenza e questo "problema" non dovrebbe porsi. Infatti, il MPN è un criterio di valutazione, applicando il quale il costo originario della partecipazione di controllo o di collegamento è modificato negli esercizi successivi a quello dell'acquisto (naturalmente al momento in cui si procede alla registrazio-

ne delle scritture di rettifica indispensabili per la redazione dello SP e del CE), tenendo opportunamente conto delle quote di pertinenza degli utili e delle perdite e delle altre variazioni del patrimonio netto dell'organismo partecipato. La rettifica al termine di ciascun esercizio del costo originario sostenuto per l'acquisizione della partecipazione, se correttamente svolta anche in senso temporale, determina il non emergere di alcuna differenza fra valore d'iscrizione nello SP della capogruppo e frazione del patrimonio netto della controllata al momento in cui si eliminano i saldi infragruppo nell'ambito della "procedura" di redazione del BC, nella nostra ipotesi eseguita applicando il metodo integrale.

Al contrario, quando - come era già esplicitamente consentito in alcune specifiche circostanze, ma ora ulteriormente specificato dal PACEP - l'ente capogruppo non adotta il MPN al momento della redazione del proprio SP, dal confronto fra valore al quale sono iscritte le partecipazioni nello SP del consolidante e corrispondente quota del patrimonio netto della controllata sorgono delle differenze che devono essere annullate. Da qui il termine "differenze da annullamento".

Le differenze di cui trattiamo possono essere, a prescindere da quale ipotesi sia più frequente nella pratica, positive o negative.

La differenza è:

- a) *positiva* quando il valore di iscrizione della partecipazione (VIP) è superiore alla corrispondente frazione del patrimonio netto contabile della controllata (FPN) alla data di consolidamento ( $VIP > FPN$ );
- b) *negativa* quando il valore di iscrizione della partecipazione (VIP) è inferiore alla corrispondente frazione del patrimonio netto contabile della controllata (FPN), alla data di consolidamento ( $VIP < FPN$ ).

Stabilisce il PABC che tali differenze da annullamento devono essere allocate in base a quanto stabilito dai paragrafi 54-60 del principio contabile OIC n. 17 "Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto".

Esaminiamo distintamente e sinteticamente le due ipotesi sopra elencate, cominciando con la prima, sulla base di quanto prescrive in materia il sopracitato principio OIC.

Nel caso in cui  $VIP > FPN$ , emerge un maggiore valore di carico della partecipazione rispetto a quello del Patrimonio Netto (PN) risultante dallo SP della controllata. Poiché il PN di qualunque azienda - di là delle sue parti specifiche (fondo di dotazione, riserve, etc.) e della forma giuridica in cui l'azienda è retta - è dato dalla differenza fra il totale delle Attività (A) e il totale delle Passività (P), in altre parole  $A - P = PN$ , l'indicazione prima fornita dall'OIC in caso di differenza positiva di annullamento è - ove possibile - di imputare il maggiore valore emergente a ciascuna attività identificabile acquisita nonché a ciascuna passività identificabile assunta. Per tal via, ribadito che  $A - P = PN$ , i valori potrebbero riallinearsi e la differenza annullarsi.

Naturalmente, nel procedere a una nuova valutazione di alcune voci dello SP della controllata, occorre sempre avere presente che:

1. la differenza di annullamento positiva può essere imputata a ciascuna attività valutabile distintamente e nel limite del valore corrente e, comunque, per valori non superiori al loro valore recuperabile;
2. il valore corrente si determina in modo diverso secondo l'elemento attivo preso in considerazione (ad esempio, per attrezzature e macchinari il costo di sostituzione alla data di acquisto per i beni similari, salvo che l'uso previsto per tali beni non ne riduca il valore per l'acquirente; per i terreni, il valore stabilito con perizia; etc.);
3. l'imputazione della differenza di annullamento può riguardare anche passività, tenuto conto che la controllata deve essere comunque in grado di fare fronte ai propri impegni;
4. la procedura di allocazione dei valori termina quando il valore netto dei plusvalori imputati è pari alla differenza positiva di annullamento.

Chiaramente, la procedura sopra descritta potrebbe essere:

- a) non possibile;

b) non sufficiente ad assorbire per intero la differenza positiva di annullamento.

In tali ipotesi il principio OIC indica la seguente soluzione: l'attribuzione del valore pari alla differenza tra la differenza di annullamento positiva e la somma complessiva allocata su A e P della controllata è imputata alla voce "avviamento", una posta delle immobilizzazioni immateriali, a condizione che sussistano i requisiti richiesti dai principi contabili (OIC 24) per l'iscrizione di tale voce nello SP.

Qualora, anche dopo avere imputato un valore all'avviamento, fosse da allocare una quota parte della differenza di annullamento, non essendovi evidentemente alcun'altra possibilità di agire sui valori patrimoniali della controllata, quel residuo valore è un costo ed è imputato al CE nella voce "oneri diversi di gestione". Quanto descritto, è schematizzato nella figura 1.

Nel caso in cui  $VIP < FPN$ , emerge un minore valore di carico della partecipazione rispetto a quello risultante dal PN della controllata. L'indicazione fornita dall'OIC in caso di differenza negativa di annullamento è - *ove possibile* - decurtare il minor valore emergente dalle attività iscritte ad un valore superiore a quello recuperabile nonché di imputare valore alle passività iscritte per un importo inferiore al loro valore di estinzione. Per tal via, ribadito che  $A - P = PN$ , i valori potrebbero riallinearsi e la differenza annullarsi.

Naturalmente, anche in questo caso, nel procedere a una nuova valutazione di alcune voci dello SP della controllata, occorre sempre avere presente che la procedura di allocazione dei valori termina quando il valore netto dei valori imputati è pari alla differenza negativa di annullamento.

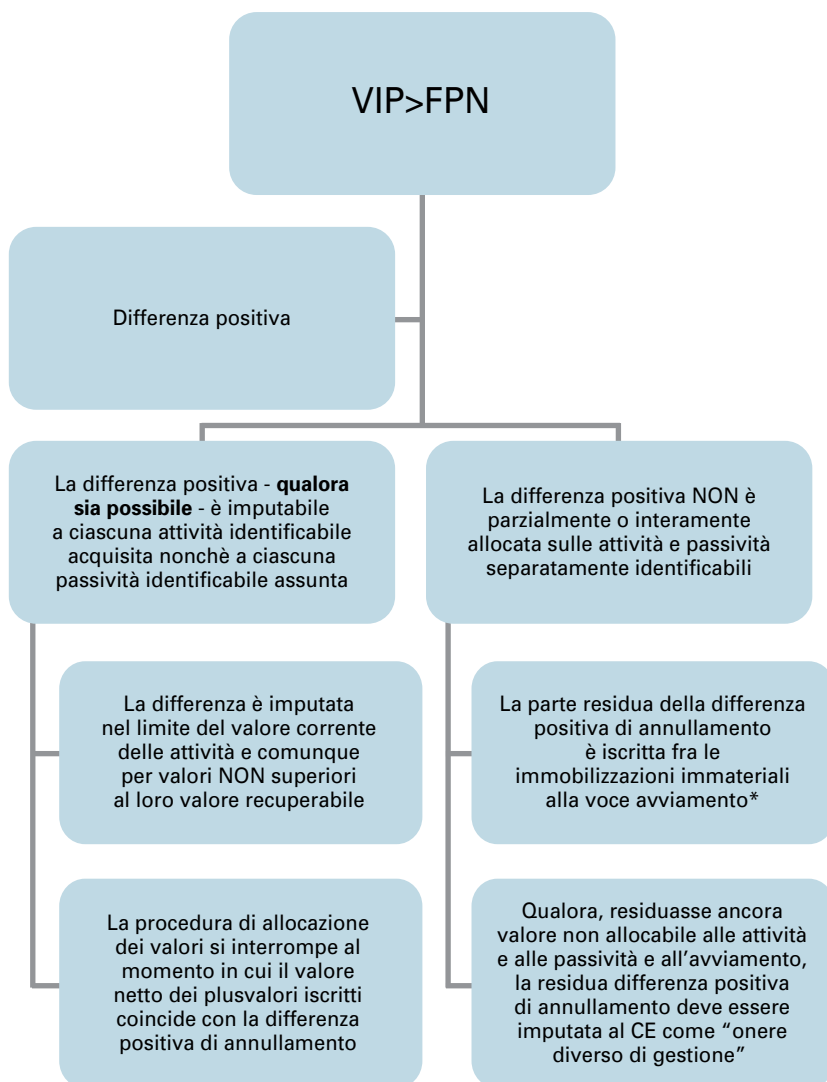
Chiaramente, la procedura sinteticamente sopra richiamata potrebbe essere:

1. non possibile;
2. non sufficiente ad assorbire per intero la differenza negativa di annullamento.

In tale ipotesi il principio OIC suggerisce di contabilizzare l'ulteriore differenza negativa di annullamento in una specifica riserva del patrimonio netto consolidato "Riserva di consolidamento", ma a una condizione: l'eccedenza negativa non deve essere riconducibile alla previsione di risultati economici sfavorevoli, ma al compimento di un buon affare.

Qualora, risultasse da allocare ulteriormente una quota parte della differenza negativa di annullamento e questa fosse - in tutto o in parte - riconducibile alla previsione di perdite, la quota parte di cui si tratta deve essere contabilizzata in un fondo apposito del BC, il "Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri". Quanto descritto, è schematizzato nella figura 2.

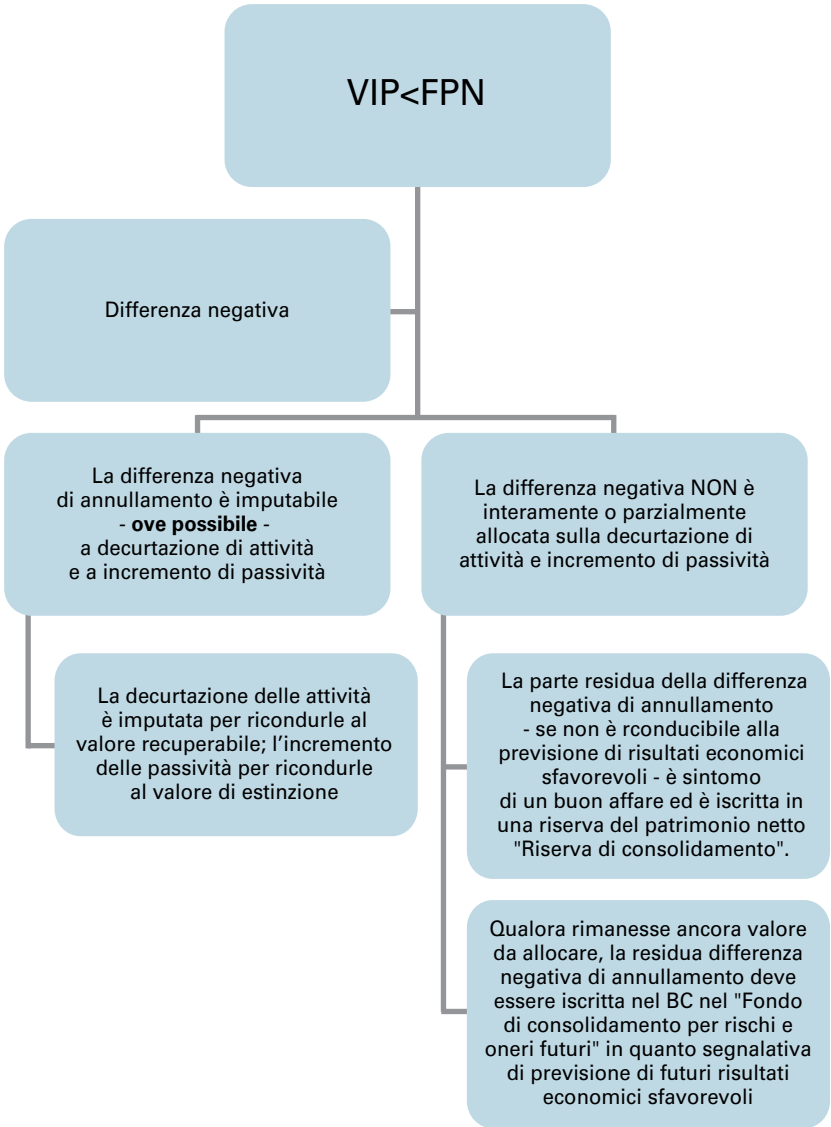
**Figura 1. Procedura di allocazione della differenza di annullamento positiva**



\*Naturalmente si può imputare ad avviamento l'intera differenza positiva qualora non sia possibile imputarne anche una parte alle attività e alle passività della controllata. Si tratta, evidentemente, dell'avviamento della controllata del quale il gruppo beneficia.

Fonte: elaborazione Ifel

**Figura 2. Procedura di allocazione della differenza di annullamento negativa**



Fonte: elaborazione Ifel

**Il riequilibrio  
ed il dissesto  
finanziario  
negli enti locali**

5





L'IFEL riporta ormai da qualche anno nel volume dedicato al bilancio dei Comuni un capitolo dedicato alle crisi finanziarie degli enti locali formalizzate nell'istituto del riequilibrio finanziario pluriennale (il cd "predissesto") e nel dissesto<sup>(1)</sup>.

Prima di entrare nel dettaglio dell'aggiornamento 2018, è opportuno evidenziare i possibili non trascurabili riflessi del bilancio consolidato in termini di tenuta degli equilibri dei bilanci locali. L'obbligo di redazione del bilancio consolidato, ancorché avviato dal 2017, impone infatti ai Comuni, di includere nel gruppo amministrazione pubblica (GAP) *"tutti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione"*. Viene inoltre abbassata, a decorrere dal rendiconto 2018, la soglia di "irrilevanza" dal 10% al 3% (cfr. Allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011, come modificato dal DM 11 agosto 2017). Uno degli effetti di tali aggiornamenti potrebbe configurarsi nell'emergere di nuove passività nel caso di scompensi tra partite creditorie e debitorie, in particolare, con gli organismi interamente partecipati dagli enti locali.

---

*1 Ved. i volumi IFEL Il Bilancio 2016 e Il Bilancio 2017. Si rimanda ai citati contributi per quanto attiene alle considerazioni di ordine metodologico, contestuale e giurisprudenziale, nonché alla rassegna delle principali determinanti degli squilibri finanziari degli enti locali (criticità di riscossione, debiti fuori bilancio, etc.)*

L'obiettivo del presente capitolo è duplice. Da un lato, ripercorrere, con riferimento agli enti in dissesto ed in riequilibrio finanziario pluriennale, l'evoluzione del quadro normativo al fine di evidenziare le principali novità normative sul tema (su tutte quelle introdotte dalle leggi di bilancio per il 2017 e per il 2018 e dal dl Milleproroghe 2018). Dall'altro, analizzare il fenomeno da un punto di vista quali-quantitativo, in modo da rappresentarne la dimensione, l'incidenza nelle diverse fasce dimensionali, la localizzazione geografica. A questo proposito, si segnala il progetto recentemente realizzato dal Ministero dell'Interno e dall'Università Ca' Foscari Venezia, per la costruzione di una banca dati al fine di raccogliere la documentazione riguardante le procedure di dissesto e di riequilibrio dei comuni italiani, quale base preliminare per lo sviluppo di analisi non solo statistiche ma anche di natura documentale, in cui trovino rappresentazione i percorsi di riequilibrio/risanamento intrapresi dai singoli enti<sup>(2)</sup>.

Si precisa, infine, che non saranno oggetto di analisi gli enti in "deficitarietà strutturale" ai sensi dell'art. 242 TUEL, anche alla luce della circostanza che, con l'Atto d'indirizzo del Ministero dell'interno - Osservatorio Sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali del 20 febbraio 2018, è stata avviata la revisione dei parametri, sulla base degli esiti delle risultanze dell'attività del Gruppo di Lavoro cui IFEL ed ANCI hanno attivamente partecipato. I nuovi parametri sono stati introdotti in via sperimentale, al fine di testarne la validità nel segnalare situazioni di pre-crisi finanziaria negli schemi di certificazione del rendiconto 2017. L'aggiornamento appare opportuno ed urgente, in quanto i parametri si erano rivelati inadeguati a cogliere e segnalare preventivamente situazioni di cronica criticità finanziaria (la maggior parte degli enti che hanno deliberato il dissesto o aderito alla procedura di riequilibrio finanziario non sono classificati come "strutturalmente deficitari", presentando una percentuale di "condizioni di deficitarietà" inferiori al 50%).

---

<sup>2</sup> Banca dati sui comuni con criticità finanziarie: [http://www.cafoscari.eu/studi/public/elen\\_info.php](http://www.cafoscari.eu/studi/public/elen_info.php)

## **1. La disciplina del riequilibrio e del dissesto finanziario alla luce delle recenti novità normative**

Seppur distanti da una revisione organica del Titolo VIII del TUEL, contenente previsioni non sempre pienamente coerenti con il vigente quadro normativo-contabile, l'azione riformatrice del legislatore è andata in continuità rispetto alle innovazioni normative introdotte in occasione del decreto "Enti locali" 2016 (DI n. 113 del 2016) e della legge di bilancio 2017 (L. n. 232 del 2016), in occasione delle quali erano state intraprese importanti misure per favorire una gestione più flessibile del riequilibrio. Si ricorda, a tal proposito, il comma 436 della legge di bilancio 2017 che ha modificato ed integrato il comma 9 dell'art. 243-bis del TUEL, introducendo più sostenibili meccanismi di flessibilità e compensazione per il conseguimento di obiettivi di riduzione delle spese correnti da parte degli enti in predissesto: ampliamento ad un quinquennio dell'arco temporale utile per completare la riduzione delle spese; esclusione di spese difficilmente comprimibili in quanto non nella piena discrezionalità dell'ente o strategiche per il territorio; facoltà di compensazione tra le diverse misure di contrazione della spesa richieste dal piano, in modo da consentire all'ente di rimodulare gli stanziamenti secondo le precipue possibilità ed esigenze gestionali. Com'è noto, il comma 434 della medesima legge di bilancio ha positivamente modificato il contenuto del comma 714<sup>(3)</sup> della legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015), in tema di possibilità di rimodulazione/riformulazione dei Piani di riequilibrio. Con specifico riferimento alla disciplina del dissesto finanziario, invece, si evidenzia che con il decreto "Manovrina" (DI n. 50/2016) anche i Comuni fino a 20mila abitanti possono raggiungere uno stabile equilibrio finanziario nell'arco di 5 anni (art. 259, comma 3, del TUEL).

Tuttavia, sempre nelle more di una necessaria ed organica, revisione del Titolo VIII del TUEL, è stato in sede di approvazione della legge di bilancio 2018 (L. n. 205/2017) che il legislatore è intervenuto modificando su un punto fondamentale la disciplina del riequilibrio finanziario: estendendo

---

*3 Si veda sul punto "Il Bilancio 2016" (Cap. 6) ed "Il Bilancio 2017" (Cap. 6).*

la durata del percorso di riequilibrio che diviene finalmente funzione del (diverso) grado di criticità finanziaria degli enti. Il comma 888 della legge di bilancio 2018 modifica infatti l'arco temporale in cui è possibile completare il percorso di riequilibrio finanziario, che deve ora essere compreso tra un minimo di 4 e un massimo di 20 anni. La norma ha modificato il vincolo posto dall'art. 243-bis, comma 5, del TUEL, prevedendo che la durata massima del piano di riequilibrio, anziché fissata in 10 anni, sia pari a 4, 10, 15 o 20 anni, in funzione dell'incidenza del totale delle "passività" sulla spesa corrente impegnata nell'esercizio precedente (rispettivamente, fino al 20%, tra il 20% ed il 60%, tra il 60% ed il 100%, oltre il 100%), come risultante dall'ultimo rendiconto approvato o dal rendiconto dell'anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di predissesto.

Si ricorda che la dimensione e le componenti delle passività da iscrivere nel piano di riequilibrio sono di norma già determinate sulla base delle risultanze di ciascun piano. Ai fini del riequilibrio, costituiscono passività oggetto di ripiano tutte quelle derivanti da squilibri finanziari non superabili con il ricorso agli strumenti di recupero "ordinari" previsti dall'ordinamento (artt. 193 e 194 TUEL): disavanzo di amministrazione rilevato in fase di bilancio di previsione, gestione e consuntivo, debiti fuori bilancio e passività potenziali. Si ritiene inoltre che possa essere incluso anche l'ammontare delle anticipazioni di tesoreria eventualmente non restituito al 31 dicembre, nonché l'utilizzo, per il pagamento di spese correnti, delle entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) del TUEL per cui la cassa non è stata ricostituita al 31 dicembre (ipotesi peraltro residuale, in quanto il comma 3 dell'art. 195 del Testo Unico obbliga l'ente a ricostituire tali consistenze con i primi introiti non soggetti a vincolo di destinazione). Non possono invece essere computate tra le passività le anticipazioni di liquidità (ad esempio quelle ex DI 35/2013), per cui il legislatore ha previsto, analogamente al ripiano del maggior disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui, la possibilità di restituzione in 30 anni. Il successivo comma 889 introduce la facoltà, per gli enti interessati, di rimodulare o di riformulare il piano di riequilibrio al fine di adeguarlo alle predette innovazioni normative.

Inoltre, con la legge di Bilancio 2018 trova parziale recepimento la necessità di provvedere a “correggere” gli esiti del riaccertamento straordinario, da effettuare in sede di rendiconto 2017 con riferimento al 31 dicembre 2017 (comma 848), nei soli casi in cui la Corte dei Conti o i servizi ispettivi del Mef abbiano rilevato delle incongruenze nel riaccertamento straordinario del 2015. Anche questa facoltà è estesa, a determinate condizioni, agli enti che hanno già adottato il piano (comma 849).

Altro emendamento fortemente sostenuto da ANCI e finalmente recepito dal legislatore è la previsione che consente la rateizzazione fino a 10 anni dei debiti fiscali e previdenziali per gli enti in riequilibrio finanziario. Il comma 890, infatti, integrando l'articolo 243-bis del TUEL, ha previsto la possibilità di applicare accordi di rateizzazione su debiti fiscali e previdenziali relativi alla posizione dell'Ente, consentendo una rateizzazione massima estesa a dieci anni in modo da rendere più sostenibile il percorso di riequilibrio, favorendo, al contempo, la capacità di riscossione delle agenzie fiscali e previdenziali e garantendo, tramite i piani di riequilibrio, certezza e liquidità a crediti spesso in contenzioso o di difficile esigibilità. Viene così superata un'evidente asimmetria ordinamentale, assicurando anche agli enti in riequilibrio, analogamente a quanto previsto per gli enti dissestati, la facoltà di proporre accordi di rateizzazione alle agenzie fiscali e previdenziali, secondo le condizioni previste nell'ordinamento per le aziende in procedura concordataria e con un orizzonte temporale massimo di dieci anni. Alle rateizzazioni si applicano gli interessi di dilazione di cui all'art. 21 del DPR n. 602 del 1973.

Sempre con la legge di Bilancio 2018 viene introdotta una specifica deroga “settoriale”, al fine di garantire le prestazioni del servizio di trasporto pubblico locale, per gli enti locali fino a 100.000 abitanti che abbiano presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne abbiano conseguito l'approvazione. Ai sensi del comma 873, tali enti hanno infatti la possibilità di concedere contributi per investimenti alle società a totale partecipazione pubblica che, ancorché in perdita, presentino un piano di ristrutturazione finanziaria, approvato dall'Ente che detiene le quote

attraverso l'assunzione di mutui presso la Cassa Depositi e Prestiti nonché di procedere all'assunzione di mutui per investimenti sulla mobilità sostenibile, anche per il rilancio delle società partecipate operanti nel trasporto pubblico locale.

In tema di riequilibrio finanziario pluriennale, infine, le ultime novità normative sono state previste dal Decreto-legge n. 91 del 2018 ("Milleproroghe" 2018). In particolare, il comma 2-quater dell'articolo 1 del decreto in oggetto disciplina la possibilità, per gli enti in predissesto, nelle more di una più generale revisione della normativa sulle crisi finanziarie degli enti locali (Tit. VIII del TUEL), di presentare entro il 30 novembre 2018 un piano di riequilibrio pluriennale riformulato o rimodulato fino ad una durata massima di 20 anni, sulla base delle previsioni del comma 888 della legge di bilancio per il 2018 (L. n. 205 del 2017), nonché sulla base della facoltà di prevedere il ripiano trentennale del disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui di cui al comma 714 della legge di stabilità per il 2016 (L. n. 208 del 2015). Vengono così ampliati i termini temporali a suo tempo previsti dalle due norme, particolarmente ristretti nel caso del citato comma 888. Inoltre, si prevede che la verifica relativa al raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano di riequilibrio ai sensi dell'articolo 243-quater, comma 7 del TUEL, sia effettuata all'esito dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio 2018 e comunque non oltre il termine di cui all'articolo 227, comma 2, del TUEL (30 aprile). "*Ai soli fini istruttori*" resta fermo l'obbligo dell'organo di revisione di provvedere alla trasmissione della relazione sullo stato di attuazione del piano di riequilibrio e quindi anche sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano stesso, ai sensi del comma 6 del citato articolo 243-quater TUEL. Infine, si esclude dalle cause di diniego del piano di riequilibrio il mancato adeguamento dei tempi di pagamento dei debiti commerciali di cui alla normativa vigente, fermo restando il rispetto dei termini di pagamento oggetto di accordo con i creditori di cui al piano riformulato o rimodulato. Il successivo comma 2-quinquies del medesimo articolo 1 dispone la non applicazione delle norme vigenti in contrasto con quanto disposto al precedente comma 2-quater.

L'esigenza di tenere conto delle diverse modifiche normative che, in più momenti, hanno rivisto aspetti di dettaglio della procedura, unitamente alla necessità di adeguare schemi ed indirizzi al mutato sistema contabile ed alle interpretazioni giuscontabili nel frattempo intervenute, è alla base delle nuove *Linee Guida* della Corte dei Conti per l'esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale e per la valutazione della sua congruenza (Corte dei Conti, Sez. Autonomie, N. 5/SEZAUT/2018/INPR). L'aggiornamento delle Linee Guida del 2012, formalizzato il 10 aprile 2018, rappresenta un elemento cruciale al fine di dotare tutti gli attori coinvolti nella procedura (enti locali, Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali in seno al Ministero dell'Interno, Sezioni Regionali della Corte dei Conti competenti per territorio) di *“un supporto chiaro che, da un lato, risolva (ove possibile) ex ante i dubbi interpretativi e, dall'altro, fornisca schemi contabili ed indici di valutazione sia della gravità della situazione di squilibrio che della sostenibilità delle manovre di risanamento e della loro congruità rispetto al fine di ripristinare stabilmente l'equilibrio dell'ente”*. Troppo spesso, infatti, accade che le diverse sezioni regionali della Corte dei Conti si pronuncino in termini significativamente difformi su temi sostanzialmente analoghi, come nel caso, in particolare, della corretta determinazione e quantificazione, da parte degli enti, delle passività da includere nel piano nonché della valutazione circa l'attendibilità e la sostenibilità delle misure rivolte al superamento della situazione critica.

*Per quanto riguarda gli enti locali in condizioni di dissesto finanziario*, le recenti modifiche sono state più contenute ma comunque rilevanti. In particolare, rispetto all'art. 36, comma 1, del già citato DI 50/2017, vengono confermate (e incrementate, seppur limitatamente al 2018) le risorse per la gestione liquidatoria degli enti in dissesto deliberato tra il 1° gennaio 2016 e la data di entrata in vigore della legge di bilancio 2018. Più specificamente, il comma 864 della predetta legge sancisce che per il triennio 2018-2020 continui a trovare applicazione l'art. 3-bis del Decreto-legge n. 174 del 2012, in materia di incremento della massa attiva della gestione liquidatoria degli enti locali in stato di dissesto finanziario. Il successivo comma 865 prevede invece che, per l'anno 2018, tali somme siano incrementate dell'importo di 10 milioni di euro.



Inoltre, è di grande importanza, non solo per gli enti in dissesto ma per la generalità degli enti locali, la norma (comma 878, lett. b) L. n. 205/2017) che sottrae dalle competenze dell'Organismo straordinario di Liquidazione la gestione delle anticipazioni di tesoreria. In altre parole, l'anticipazione di tesoreria non restituita non confluisce più in massa passiva e pertanto decade uno dei principali argomenti che vengono contestati agli enti dagli istituti tesorieri al momento della definizione del corrispettivo per la gestione del servizio di tesoreria ed "il costo" dell'anticipazione (anche per il 2018 estesa a 5/12 delle entrate correnti), ancorché non utilizzata, a carico dell'ente locale.

## **2. La situazione degli enti locali in riequilibrio finanziario pluriennale**

Al primo semestre del 2017, emergeva, dalle elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'interno, una situazione nazionale con 163 Comuni e 10 Province in riequilibrio finanziario pluriennale. A poco meno di un anno di distanza, dalle rilevazioni del Ministero dell'interno risultano in aumento sia i Comuni (185) che le Province (12) che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'art. 243-bis del TUEL. In altre parole, seppure il fenomeno continui a pesare limitatamente a livello nazionale (nella misura del 2,3%, se ci si concentra sui soli comuni), si è registrato un incremento delle deliberazioni di riequilibrio di circa il 13% per i Comuni e del 20% per le Province.

Scomponendo il dato nazionale per macro-area geografica (tabella 2), si conferma la prevalente concentrazione del fenomeno nelle regioni meridionali. Quasi due terzi degli enti in riequilibrio sono infatti localizzati al Sud e nelle Isole (65%), mentre il restante terzo si distribuisce tra Nord (19,8%) e Centro Italia (15,2%). Si evidenzia inoltre come, per quanto attenga alle Province, la situazione, peraltro in linea con il 2017, risulti invertita: oltre la metà dei predissesti delle amministrazioni provinciali sono concentrati nelle regioni settentrionali.

**Tabella 1. Situazione degli enti in riequilibrio finanziario pluriennale  
Raffronto 2017-2018**

Tipologia di ente	N. enti in riequilibrio finanziario pluriennale (25 maggio 2017)	N. enti in riequilibrio finanziario pluriennale (14 maggio 2018)	Variazione (%)
Comune	163	185	13,5%
Provincia	10	12	20,0%
<b>Totale</b>	<b>173</b>	<b>197</b>	<b>13,9%</b>

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno

**Tabella 2. Enti in riequilibrio finanziario pluriennale.  
Distribuzione per macro-area geografica**

Ripartizione	N. Comuni in riequilibrio	N. Province in riequilibrio	Totale enti in riequilibrio	Valore %
Nord	32	7	39	19,8%
Centro	28	2	30	15,2%
Sud e Isole	125	3	128	65,0%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>12</b>	<b>197</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

Informazioni più dettagliate possono essere ricavate dalla distribuzione regionale degli enti in riequilibrio (tabella 3). Innanzitutto, si evidenzia come in cinque regioni non si registrino casi di predissesto. Ad eccezione della Sardegna, le altre quattro sono tutte regioni settentrionali (Valle d'Aosta, Trentino-Alto Adige, Veneto, Friuli Venezia Giulia). In particolare i comuni e le province del Nord-Est sono quasi estranei al fenomeno (4 casi nella sola Emilia-Romagna). Tuttavia, il dato che emerge più chiaramente è la sperequazione dei casi di riequilibrio all'interno di una stessa macro-area e, in particolare, la forte concentrazione del fenomeno in un numero limitato di regioni: da sole, Sicilia, Campania e Calabria annoverano quasi la metà degli enti in riequilibrio della penisola (45,2%). Seguono, per numerosità di enti in predissesto, Lombardia (20 casi, pari al 10,7% del totale nazionale), Puglia (9,6%) e, seppur a distanza, Lazio (7,1%).

**Tabella 3. Enti in riequilibrio finanziario pluriennale.  
Distribuzione per regione**

Regione	N. Comuni in riequilibrio	N. Province in riequilibrio	Totale enti in riequilibrio	Valore %
Piemonte	4	4	8	4,1%
Lombardia	20	1	21	10,7%
Liguria	4	2	6	3,0%
Emilia-Romagna	4		4	2,0%
Toscana	7		7	3,6%
Umbria	4	1	5	2,5%
Marche	3	1	4	2,0%
Lazio	14		14	7,1%
Abruzzo	3	1	4	2,0%
Molise	9		9	4,6%
Campania	28	1	29	14,7%
Puglia	19		19	9,6%
Basilicata	6	1	7	3,6%
Calabria	27		27	13,7%
Sicilia	33		33	16,8%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>12</b>	<b>197</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

È essenziale, tuttavia, considerare altre variabili. In particolare, si ricorda come le regioni italiane differiscano profondamente l'una dall'altra non solo in termini di dimensioni, ma anche per numero di enti locali: ad esempio, in Lombardia e Piemonte sono dislocati circa un terzo dei comuni, oltre 2.700 municipi, ovvero più della totalità dei comuni localizzati al Sud e nelle Isole. In altre parole, i 20 casi di predissesto della Lombardia, pari a più di un decimo dei 185 comuni italiani in riequilibrio, incidono soltanto per l'1,3% sul totale dei comuni lombardi (tabella 4). Diversamente, è ben più elevato il "peso specifico" del predissesto in altri contesti, dove la percentuale di comuni in riequilibrio rispetto alla numerosità dei municipi della regione di appartenenza è particolarmente significativa. La situazione più evidente è in Sicilia, dove quasi un comune ogni 12 è in riequilibrio (l'8,5% del totale regionale). Il fenomeno si ripete frequentemente anche in Puglia (1 comune ogni 14, pari al 7,4%)

e Calabria (1 su 15, il 6,6%). Inoltre, tra le regioni che in valore assoluto non registrano un numero elevato di enti in riequilibrio, il raffronto con la numerosità regionale fa emergere situazioni più problematiche, come nel caso di Molise (un comune ogni 15, il 6,6%, al pari della Calabria) e Basilicata (1 comune ogni 22, il 4,6% della regione). Tra le regioni in cui si registra almeno un comune in riequilibrio, le meno interessate dal fenomeno sono Piemonte (uno su 300, lo 0,3% del totale dei comuni piemontesi) e Abruzzo (meno di uno su 100, l'1% del totale regionale). Seguono Emilia-Romagna e, come già anticipato, Lombardia (con un rapporto di 1/73 e 1/76 dei comuni in riequilibrio sul totale regionale, pari, rispettivamente, all'1,2% e al 1,3% dei municipi della regione di appartenenza).

**Tabella 4. Comuni in riequilibrio finanziario pluriennale. Distribuzione per regione e in percentuale rispetto al totale regionale**

Regione	N. Comuni in riequilibrio	% sul totale N. Comuni in riequilibrio	% Comuni in riequilibrio rispetto al totale dei comuni della regione di appartenenza
Piemonte	4	2,2%	0,3%
Lombardia	20	10,8%	1,3%
Liguria	4	2,2%	1,7%
Emilia-Romagna	4	2,2%	1,2%
Toscana	7	3,8%	2,5%
Umbria	4	2,2%	4,3%
Marche	3	1,6%	1,3%
Lazio	14	7,6%	3,7%
Abruzzo	3	1,6%	1,0%
Molise	9	4,9%	6,6%
Campania	28	15,1%	5,1%
Puglia	19	10,3%	7,4%
Basilicata	6	3,2%	4,6%
Calabria	27	14,6%	6,6%
Sicilia	33	17,8%	8,5%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>100,0%</b>	<b>2,3%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

Come era prevedibile, riaggregando il dato per macro-area regionale, la maggiore incidenza dei casi di riequilibrio rispetto alla numerosità dei comuni dell'area di pertinenza si riscontra nelle regioni meridionali, in cui quasi un municipio ogni 20 è in predissesto, più del doppio della media a livello nazionale (1 su 43), al di sotto della quale si attestano i comuni delle regioni centrali (circa un municipio su 38). Si conferma molto più contenuta l'incidenza del fenomeno al Nord, dove soltanto un comune su 140 ha fatto ricorso alla procedura di riequilibrio.

**Tabella 5. Comuni in riequilibrio finanziario pluriennale. Distribuzione per area e in percentuale rispetto al totale dell'area**

Area	N. Comuni in riequilibrio	% sul totale N. Comuni in riequilibrio	% Comuni in riequilibrio rispetto al totale dei comuni dell'area di appartenenza
Nord	32	17,3%	0,7%
Centro	28	15,1%	2,9%
Sud e Isole	125	67,6%	4,9%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>100,0%</b>	<b>2,3%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

Abbandonando una prospettiva geografica a favore di una chiave di lettura per classe demografica, sembra emergere chiaramente come i comuni più interessati dal fenomeno siano quelli di piccole dimensioni e, in particolare, quelli con una popolazione compresa tra 1.000 e 5.000 abitanti, i quali rappresentano poco meno di un terzo (il 29,2%) dei 185 municipi italiani in riequilibrio finanziario pluriennale (tabella 6). Tale dato, interpretato singolarmente, suggerirebbe che è negli enti di piccole ma non piccolissime dimensioni che sussistono maggiori criticità finanziarie, probabilmente anche alla luce del grado di rigidità dei relativi bilanci, che mal si prestano ad assorbire shock quali riduzione dei trasferimenti, emersione di debiti fuori bilancio, crisi di liquidità, etc., cui consegue la difficoltà di continuare a garantire compiti istituzionali e servizi pubblici alle proprie collettività di riferimento senza logorare gli equilibri di bilancio.

Dall'analisi dei dati, infatti, si denota come, in valore assoluto, la classe demografica apparentemente più critica sia quella dei comuni compresi tra 1.000 e 5.000 abitanti, nella quale si registrano, come anticipato pocanzi, 54 municipi in riequilibrio (cui si sommano i 18 comuni con meno di 1.000 abitanti, se si considera la più ampia classe dei comuni fino a 5.000 abitanti). È quindi profondo il solco con le classi di comuni più grandi, ovvero quelli con popolazione compresa tra 5.000 e 10.000 abitanti (36 comuni in riequilibrio, il 19,5% del totale nazionale), tra 10.000 e 20.000 abitanti (34 municipi in predissesto, il 18,4% del totale) e tra 20.000 e 60.000 abitanti (33 enti, il 17,8% del totale). Ancor meno rilevante sembrerebbe essere la situazione dei comuni più grandi: il fenomeno interessa infatti 4 comuni tra 60.000 e 100.000 abitanti, altrettanti enti tra 100.000 e 250.000 abitanti e soltanto 2 grandi città (il 2,2% del totale nazionale per le prime due classi demografiche e la metà, l'1,1%, per i comuni con oltre 250.000 abitanti).

Tuttavia, dall'inserimento di un'ulteriore variabile - la numerosità della classe demografica di riferimento - scaturiscono elaborazioni che impongono considerazioni ben diverse, se non, in alcuni casi, opposte. Nei comuni più piccoli, infatti, si registrano le minori percentuali di riequilibri rispetto alla numerosità della classe demografica di appartenenza: soltanto l'1,5% dei comuni tra 1.000 e 5.000 abitanti è in riequilibrio e, tra gli enti fino a 1.000 abitanti, addirittura meno dell'1%, ben al di sotto della media nazionale (2,3%). L'incidenza del fenomeno rispetto alla numerosità della classe demografica incrementa invece quasi progressivamente man mano che aumenta l'ampiezza demografica di quest'ultima: nei comuni tra 10.000 e 20.000 abitanti la percentuale dei predissesti è, seppur più alta della media nazionale, ancora relativamente contenuta (4,8%), mentre, per quanto concerne gli enti di medie dimensioni, la situazione più problematica sembra attestarsi nei comuni tra 20.000 e 60.000 residenti (7,9%). Analizzando le classi dei comuni di maggiore dimensione demografica (oltre 60.000 abitanti), è molto alta la percentuale di quelli in riequilibrio, sempre rispetto al numero di municipi della classe di riferimento, negli enti tra 100.000 e 250.000 abitanti (l'11,8% dei relativi co-

muni, quasi 8 volte l'incidenza riscontrata nella fascia più interessata dal fenomeno in termini assoluti, quella tra 1.000 e 5.000 abitanti) e, ancor più elevata, nelle città con oltre 250.000 abitanti, dove due comuni su 12 sono in riequilibrio finanziario pluriennale. Evidentemente le cause che rendono necessario il ricorso alla procedura di riequilibrio vanno ricercate altrove o, quanto meno, il grado di rigidità dei bilanci (tipico di amministrazioni con budget più contenuti) non è tra i fattori determinanti.

**Tabella 6. Comuni in riequilibrio finanziario pluriennale. Distribuzione per classe demografica**

<b>Classe demografica (abitanti)</b>	<b>N. Comuni in riequilibrio</b>	<b>Valore %</b>	<b>% rispetto alla numerosità della classe demografica</b>
Fino a 1.000	18	9,7%	0,9%
1.001 - 5.000	54	29,2%	1,5%
5.001 - 10.000	36	19,5%	3,0%
10.001 - 20.000	34	18,4%	4,8%
20.001 - 60.000	33	17,8%	7,9%
60.001 - 100.000	4	2,2%	6,9%
100.001 - 250.000	4	2,2%	11,8%
Oltre 250.000	2	1,1%	16,7%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>100,0%</b>	<b>2,3%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

### **3. La situazione degli enti locali in dissesto finanziario**

Coerentemente con l'approccio seguito in precedenti pubblicazioni IFEL, ai fini delle elaborazioni e delle considerazioni contenute in questo paragrafo sono stati considerati gli enti in dissesto a 5 anni dalla presentazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato di cui all'articolo 259, comma 1, del TUEL. L'art. 265, comma 1, del Testo Unico, dispone infatti che il risanamento dell'ente locale dissestato debba completarsi entro 5 anni dalla redazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato. Ciononostante, risultano enti ancora in dissesto pur avendo avviato la relativa procedura anteriormente al 2012.

Come rappresentato in tabella 7, gli enti in dissesto finanziario sono 108, tra cui figura una sola provincia. In circa un anno, quindi, il numero di enti che hanno deliberato il dissesto è aumentato del 3,9%, un incremento molto più contenuto rispetto a quello registrato tra il I semestre 2016 ed il I semestre 2017. Inoltre, si riduce, rispetto al 2017, il numero di province in dissesto finanziario (soltanto una al 14 maggio 2018).

**Tabella 7. Situazione degli enti in dissesto finanziario  
Raffronto 2017-2018**

Tipologia di ente	N. enti in dissesto finanziario pluriennale (25 maggio 2017)	N. enti in dissesto finanziario (14 maggio 2018)	Variazione (%)
Comune	103	107	3,9%
Provincia	2	1	-50,0%
<b>Totale</b>	<b>105</b>	<b>108</b>	<b>2,9%</b>

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno

Sotto il profilo territoriale, è evidente come i casi di dissesto finanziario siano concentrati quasi esclusivamente nelle regioni meridionali: 96 dei 108 enti in dissesto (l'88,9% del totale), sono infatti dislocati al Sud o nelle Isole (tabella 8). La percentuale di municipi in dissesto rispetto al totale macro-area regionale di riferimento è molto limitata al Nord e al Centro, mentre tale incidenza si attesta abbondantemente sopra il valore medio nazionale nelle regioni meridionali (3,7%).

**Tabella 8. Enti in dissesto finanziario.  
Distribuzione per macro-area geografica**

Ripartizione geografica	N. Comuni in dissesto	N. Province in dissesto	Totale enti in dissesto	Valore %	% comuni in dissesto rispetto al totale dei comuni dell'area di appartenenza
Nord	4	0	4	3,7%	0,1%
Centro	8	0	8	7,4%	0,8%
Sud e Isole	95	1	96	88,9%	3,7%
<b>Totale</b>	<b>107</b>	<b>1</b>	<b>108</b>	<b>100,0%</b>	<b>1,3%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018



Scomponendo i dati della tabella 8 per dettaglio regionale, emerge come quasi i tre quarti degli enti dissestati si concentrino in tre regioni: Calabria (29,6% del totale), Campania (22,2%, dove peraltro è localizzata l'unica Provincia in stato di dissesto finanziario) e Sicilia (22,2%). Complessivamente, tali valori confermano quanto emerso dall'analisi dei dati 2017, anche se si evidenzia una significativa diminuzione del numero di casi registrati in Campania (-14,8%) che, tuttavia, viene compensata dall'incremento del numero di dissesti tra i comuni calabresi (+14,3%). Tra le regioni settentrionali, i casi di dissesto si concentrano quasi esclusivamente in Piemonte, dove insistono tre dei quattro comuni settentrionali in risanamento. Per quanto attiene alle regioni dell'Italia centrale, ad eccezione del Lazio (dove si contano 4 comuni in dissesto, il 4,6% del totale nazionale), il fenomeno è piuttosto limitato (Toscana, Umbria e Marche contano un solo caso ciascuno) (tabella 9).

**Tabella 9. Enti in dissesto finanziario.  
Distribuzione per regione ed incidenza regionale del fenomeno**

Regione	N. Comuni in dissesto	N. Province in dissesto	Totale enti in dissesto	Valore %
Piemonte	3	0	3	2,8%
Lombardia	1	0	1	0,9%
Toscana	1	0	1	0,9%
Umbria	1	0	1	0,9%
Marche	1	0	1	0,9%
Lazio	5	0	5	4,6%
Abruzzo	3	0	3	2,8%
Molise	2	0	2	1,9%
Campania	23	1	24	22,2%
Puglia	7	0	7	6,5%
Basilicata	4	0	4	3,7%
Calabria	32	0	32	29,6%
Sicilia	24	0	24	22,2%
<b>Totale</b>	<b>107</b>	<b>1</b>	<b>108</b>	<b>100,0%</b>

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

Rapportando la distribuzione dei casi di dissesto alla numerosità dei comuni della regione di appartenenza, tra le regioni con almeno un comune in dissesto finanziario, i due estremi sono rappresentati dalla Lombardia, dove è in dissesto circa un comune su 1.500 (pari allo 0,1% del totale della regione), e dalla Calabria, in cui invece è interessato dal fenomeno un comune ogni 13 (pari ad un'incidenza del 7,8% a livello regionale) (tabella 10). Appaiono significativi anche i valori di Sicilia (un comune su 16, pari al 6,2% dei comuni siciliani) e Campania (un municipio su 24, pari al 4,2%). Si conferma, coerentemente con quanto osservato con riferimento al riequilibrio finanziario, la forte incidenza del fenomeno in Basilicata: in valore assoluto, solo 4 casi di dissesto su 107 registrati a livello nazionale, che pesano però sulla limitata numerosità di municipi lucani più che proporzionalmente rispetto alla media nazionale (uno ogni 33, pari al 3,1%, contro

**Tabella 10. Comuni in dissesto finanziario.  
Distribuzione per regione e in percentuale rispetto al totale regionale**

<b>Regione</b>	<b>N. Comuni in dissesto</b>	<b>% sul totale N. Comuni in dissesto</b>	<b>% comuni in dissesto rispetto al totale dei comuni della regione di appartenenza</b>
Piemonte	3	2,8%	0,2%
Lombardia	1	0,9%	0,1%
Toscana	1	0,9%	0,4%
Umbria	1	0,9%	1,1%
Marche	1	0,9%	0,4%
Lazio	5	4,7%	1,3%
Abruzzo	3	2,8%	1,0%
Molise	2	1,9%	1,5%
Campania	23	21,5%	4,2%
Puglia	7	6,5%	2,7%
Basilicata	4	3,7%	3,1%
Calabria	32	29,9%	7,8%
Sicilia	24	22,4%	6,2%
<b>Totale</b>	<b>107</b>	<b>100,0%</b>	<b>1,3%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

uno su 75 a livello nazionale). Presentano invece valori vicini all'incidenza media nazionale Lazio (1,3%), Molise (1,5%), Umbria (1,1%) e Abruzzo (1,0%). Più elevata l'incidenza riscontrata in Puglia (2,7%), seppur ben più contenuta rispetto a quella registrata per i comuni in riequilibrio della medesima regione (7,4%), mentre sembra molto meno problematica la situazione dei comuni toscani, marchigiani e piemontesi (con un'incidenza, dello 0,4% per le prime due regioni e soltanto del 0,2% per il Piemonte).

Dall'analisi dell'incidenza per classi demografiche, si conferma parzialmente quanto osservato in precedenza, con riferimento ai comuni in riequilibrio finanziario pluriennale. In particolare, anche nel caso del dissesto, i valori più alti si registrano, in termini assoluti, nella fascia demografica degli enti tra 1.000 e 5.000 abitanti (38 casi, pari ad oltre un terzo del totale nazionale). Tuttavia, rapportando tali valori al numero di comuni compresi nella medesima classe demografica, emerge come l'incidenza del fenomeno per tale categoria di enti sia estremamente contenuta (1 su 95, pari all'1,1%), attestandosi addirittura al di sotto della media nazionale (circa 1 ogni 75, l'1,3% dei comuni italiani). Diversamente dagli

**Tabella 11. Comuni in dissesto finanziario.  
Distribuzione per classe demografica**

<b>Classe demografica</b>	<b>N. Comuni in dissesto</b>	<b>Valore %</b>	<b>% rispetto alla numerosità della classe demografica</b>
Fino a 1.000	7	6,5%	0,4%
1.001 - 5.000	38	35,5%	1,1%
5.001 - 10.000	24	22,4%	2,0%
10.001 - 20.000	21	19,6%	3,0%
20.001 - 60.000	12	11,2%	2,9%
60.001 - 100.000	4	3,7%	6,9%
100.001 - 250.000	1	0,9%	2,9%
Oltre 250.000	0	0,0%	0,0%
<b>Totale</b>	<b>107</b>	<b>100,0%</b>	<b>1,3%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

enti in riequilibrio, tuttavia, nel caso del dissesto la maggior incidenza del fenomeno si registra nella classe demografica dei comuni tra i 60.000 e 100.000 abitanti, in cui risulta in risanamento un municipio su 14 (il 6,9% dei comuni della classe di riferimento). Seppur più elevata di quella nazionale, risulta infatti ben più contenuta l'incidenza delle deliberazioni di dissesto nelle classi di maggior ampiezza demografia: il 2,9% per i comuni tra i 100.000 e i 250.000 abitanti, mentre non si registrano casi di dissesto negli enti con oltre 250.000 abitanti. Valori più elevati di quelli nazionali si osservano anche nei comuni di medie dimensioni, ovvero nella classe demografica tra i 10.000 e i 20.000 abitanti (3,0%) e per i comuni con popolazione compresa i 20.000 e o 60.000 abitanti (tabella 11).

#### **4. Riepilogo quantitativo**

Si ritiene utile concludere l'analisi quantitativa del paragrafo presentando alcuni dati di riepilogo riguardanti i Comuni in crisi finanziaria.

Complessivamente, in Italia risultano in stato di dichiarata criticità finanziaria (riequilibrio o dissesto) 292 comuni, il 3,7% dei municipi della penisola (tabella 12). Di questi, i tre quarti (220 comuni), sono localizzati nelle regioni meridionali, mentre il restante quarto si distribuisce equamente tra regioni settentrionali e centrali. L'incidenza cumulata dei due fenomeni, calcolata in termini di rapporto tra totale casi di dissesto e predissesto e numerosità dei comuni dell'area di riferimento, è pari al 3,7%: in altri termini, un comune su 27 della penisola è in riequilibrio o in stato di dissesto finanziario. Si attestano esattamente su questa media i comuni del Centro Italia, mentre mostrano un'incidenza più che doppia i comuni del Sud o delle Isole, dove un ente su 12 è in situazione di dichiarata criticità finanziaria, circa 10 volte la proporzione registrata per i comuni dell'Italia settentrionale (1 comune su 125).

Scomponendo ulteriormente l'analisi a livello regionale, emerge come, in valore assoluto, il maggior numero di casi di dichiarata criticità finanziaria si registri in Calabria (59 comuni, un quinto del totale nazionale).

Valori altrettanto elevati si riscontrano in Sicilia (57 comuni, il 19,5% del totale) e, lievemente più contenuti, in Campania (51 casi, pari al 17,5% del totale nazionale). Le altre regioni con percentuali superiori alla media nazionale sono significativamente distanti: Puglia (8,9%), Lombardia (7,2%) e Lazio (6,5%).

Dalla combinazione di tali dati con la numerosità dei comuni della regione di riferimento possono essere tratte considerazioni leggermente diverse. Innanzitutto, si nota come, in termini di incidenza congiunta dei due fenomeni sul totale dei comuni della regione di appartenenza, la Sicilia conti il maggior numero di enti, seguita dalla Calabria (con percentuali pari, rispettivamente, a 14,6% e 14,4%) (tabella 13). Uno dei dati più interessanti si riscontra per la Campania, dove l'incidenza regionale del fenomeno è pari "soltanto" al 9,3%, contro il 17,5% della percentuale su base nazionale, e per la Lombardia (1,4% come incidenza regionale, contro 7,2% su base nazionale). Considerazioni opposte valgono invece per Basilicata (dove si localizza il 3,4% dei comuni in dissesto e riequilibrio della penisola, che rappresentano, però, il 7,6% dei comuni della regione) e, soprattutto, Molise (3,8% del totale nazionale, 8,1% dei comuni molisani).

**Tabella 12. Comuni in riequilibrio e in dissesto finanziario. Distribuzione per macro-area e in percentuale rispetto al totale dell'area di pertinenza**

Area	N. Comuni in riequilibrio	N. Comuni in dissesto	Totale Comuni in riequilibrio ed in dissesto finanziario	% Comuni in riequilibrio rispetto al totale dei comuni dell'area di appartenenza
Nord	32	4	36	0,8%
Centro	28	8	36	3,7%
Sud e Isole	125	95	220	8,6%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>107</b>	<b>292</b>	<b>3,7%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

**Tabella 13. Comuni in riequilibrio e in dissesto finanziario.  
Distribuzione per regione e in percentuale rispetto al totale regionale**

Ripartizione geografica	N. Comuni in riequilibrio	N. Comuni in dissesto	Totale Comuni in riequilibrio ed in dissesto finanziario	% Comuni in riequilibrio ed in dissesto finanziario	% Comuni in riequilibrio rispetto al totale dei comuni della regione di appartenenza
Piemonte	4	3	7	2,4%	0,6%
Lombardia	20	1	21	7,2%	1,4%
Liguria	4		4	1,4%	1,7%
Emilia-Romagna	4		4	1,4%	1,2%
Toscana	7	1	8	2,7%	2,9%
Umbria	4	1	5	1,7%	5,4%
Marche	3	1	4	1,4%	1,7%
Lazio	14	5	19	6,5%	5,0%
Abruzzo	3	3	6	2,1%	2,0%
Molise	9	2	11	3,8%	8,1%
Campania	28	23	51	17,5%	9,3%
Puglia	19	7	26	8,9%	10,1%
Basilicata	6	4	10	3,4%	7,6%
Calabria	27	32	59	20,2%	14,4%
Sicilia	33	24	57	19,5%	14,6%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>107</b>	<b>292</b>	<b>100,0%</b>	<b>3,7%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'Interno al 14 maggio 2018

Infine, l'analisi congiunta dei casi di riequilibrio e dissesto finanziario, declinata per classe demografica, conferma come, seppure in valore assoluto, sia nei comuni tra 1.000 e 5.000 abitanti che si concentra il maggior numero di casi di criticità finanziaria (92). Questi corrispondono soltanto al 2,5% del totale dei comuni ricadenti nella medesima fascia demografica, al di sotto dell'incidenza media nazionale (3,7%). Invece, l'incidenza dei casi di riequilibrio o dissesto rispetto alla numerosità dei municipi della classe demografica di riferimento, cresce proporzionalmente all'aumentare della popolazione; infatti dall'1,3% dei comuni fino a 1.000 abitanti (uno su 77), si arriva al 16,7% (uno su sei) dei comuni con oltre 250.000 residenti passando per i 45 comuni dissestati o in riequilibrio dei comuni tra i 20.000 e 60.000 abitanti (con un'incidenza del 10,8% a livello di classe demografica), il 13,8% della classe tra i 60.000 e i 100.000 e il 14,7% dei comuni con popolazione compresa tra 100.000 e 250.000 abitanti (tabella 14).

**Tabella 14. Comuni in riequilibrio ed in dissesto finanziario. Distribuzione per classe demografica**

Classe demografica	N. Comuni in riequilibrio	N. Comuni in dissesto	Totale comuni in riequilibrio ed in dissesto finanziario	% rispetto alla numerosità della classe demografica
Fino a 1.000	18	7	25	1,3%
1.001 - 5.000	54	38	92	2,5%
5.001 - 10.000	36	24	60	5,1%
10.001 - 20.000	34	21	55	7,8%
20.001 - 60.000	33	12	45	10,8%
60.001 - 100.000	4	4	8	13,8%
100.001 - 250.000	4	1	5	14,7%
Oltre 250.000	2	0	2	16,7%
<b>Totale</b>	<b>185</b>	<b>107</b>	<b>292</b>	<b>3,7%*</b>

\* Percentuale calcolata sul totale dei comuni italiani

Fonte: elaborazione IFEL su dati Ministero dell'interno al 14 maggio 2018

**Altre tematiche  
di natura  
finanziaria**

6





## **1. Gli interventi complementari ai patti di solidarietà: il contributo per la messa in sicurezza degli edifici e del territorio**

Il comma 853 della legge di bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205) stanziava, per il triennio 2018-2020, contributi per investimenti in opere pubbliche di messa in sicurezza degli edifici e del territorio (compresi la progettazione, l'iva e le spese tecniche), a favore dei comuni che non abbiano beneficiato delle erogazioni a valere del "Bando periferie"<sup>(1)</sup>.

I contributi sono quantificati nel limite complessivo di 150 milioni di euro per l'anno 2018, di 300 milioni di euro per l'anno 2019 e di 400 milioni di euro per l'anno 2020. Ciascun comune può richiedere, entro il termine perentorio di cui al comma 855 della legge di bilancio (fissato al 20 febbraio 2018 per l'anno in corso<sup>(2)</sup>), il contributo per una o più opere di messa in sicurezza degli edifici o del territorio, per un importo massimo di 5.225.000 euro complessivi.

Per presentare richiesta di contributo occorre che le opere:

---

*1 Articolo 1, comma 974, legge 28 dicembre 2015, n. 208.*

*2 Tempistiche per la richiesta, l'assegnazione e l'erogazione di contributi sono previste anche per le annualità 2019 e 2020 (commi 853-861 legge di bilancio 2018).*

- siano *incluse in uno strumento di programmazione* quale, ad esempio, il piano triennale delle opere pubbliche, il bilancio di previsione e il DUP. Per l'anno 2018, nel caso in cui tali strumenti di programmazione non siano ancora stati approvati dal Consiglio, occorre che l'ente inserisca tali opere nel bilancio di previsione 2018/2020 entro la data di scadenza prevista per la sua approvazione (31 marzo 2018), dandone successiva comunicazione al Ministero dell'interno in caso di ammissione al finanziamento. Ai fini della sola istanza si considera valido anche l'inserimento dell'opera in uno strumento programmatico vigente come il bilancio triennale 2017/2019 e relativo DUP, purché entro il 31 marzo 2018 la relativa previsione sia inserita nei nuovi strumenti di programmazione<sup>3</sup>. Nel caso di un progetto intercomunale, l'opera deve essere inserita negli strumenti programmatici di tutti gli enti interessati; la richiesta di contribuzione, invece, sarà presentata solo dall'ente che seguirà le procedure di gara e, di conseguenza, affiderà i lavori e pagherà i SAL;
- abbiano un *CUP valido*. Qualora il CUP indicato non sia valido o risulti erroneamente indicato, la domanda di contribuzione verrà esclusa dalla procedura. Nel caso in cui l'ente si accorga di aver inserito un CUP non corretto ha la possibilità di cambiarlo fino al termine della richiesta di contribuzione. Inoltre, nel caso di più richieste, è necessario che l'ente disponga di tanti CUP validi quante sono le opere per le quali si chiede il contributo;
- *non siano integralmente finanziate da altri soggetti*. È invece possibile che l'opera (o le opere) sia interamente finanziata dal contributo ministeriale. Pertanto, se l'opera è inserita in uno strumento di programmazione con una fonte di finanziamento ovviamente diversa dal contributo (mutuo, entrate proprie quali alienazioni patrimoniali, entrate vincolate o correnti), l'ente beneficiario del contributo dovrà procedere ad una variazione dello strumento di programmazione per quanto concerne le fonti di finanziamento del medesimo intervento, dandone comunicazione al Ministero dell'interno.

---

<sup>3</sup> Per le opere di importo inferiore a 100.000 euro, che non entrano nella programmazione triennale, è sufficiente l'inserimento dell'opera nel DUP e nel bilancio di previsione.

Sono escluse le richieste di contributo avanzate dai comuni relative ad interventi per i quali, alla data di presentazione della richiesta, siano già stati affidati (o siano già in corso) i lavori. Sono parimenti escluse le domande presentate dai comuni che non abbiano inviato alla BDAP l'ultimo rendiconto della gestione approvato e corredato di tutti gli allegati previsti dalla normativa vigente, il piano degli indicatori e il piano dei conti, fatta eccezione per gli enti colpiti dal sisma 2016, per i quali sono posticipati i termini per l'invio di tali documenti contabili.

I contributi per l'anno 2018 sono erogati ai comuni beneficiari secondo la seguente tempistica:

- la prima anticipazione, pari al 20% dell'importo assegnato, viene erogata dal Ministero dell'interno contestualmente al decreto di assegnazione del contributo;
- entro il 30 novembre 2018 un ulteriore 60% dell'importo, previa verifica dell'avvenuto affidamento dei lavori;
- a seguito della trasmissione al Ministero dell'interno del certificato di collaudo ovvero del certificato di regolare esecuzione rilasciato dal direttore dei lavori, il restante 20% del contributo.

Nonostante si tratti di un contributo a fondo perduto e sebbene non sia richiesto un livello minimo di progettazione (come nel caso della richiesta di spazi finanziari, per i quali la priorità è assegnata agli enti in possesso della progettazione esecutiva), il comma 859 della legge di bilancio 2018 prevede che il contributo concesso sia recuperato dal Ministero dell'interno nel caso in cui il comune beneficiario non abbia affidato i lavori per la realizzazione delle opere pubbliche entro otto mesi dalla data del decreto interministeriale di assegnazione del contributo o non rispetti i termini previsti dalla normativa per la rendicontazione.

Per l'anno 2018, entro il termine del 20 febbraio, le richieste di contributo pervenute al Ministero dell'interno ammontano a circa 7,2 miliardi di euro, distribuite su 10.200 interventi. Di questi, sulla base dei criteri previsti, 5.900 sono risultati ammissibili per un valore complessivo di circa 4

miliardi di euro, superiore alla disponibilità di 150 milioni di euro prevista in legge di bilancio. Pertanto, i contributi sono stati assegnati, con decreto del Ministero dell'interno di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze del 13 aprile 2018, agli enti che presentano una minore incidenza dell'avanzo di amministrazione, al netto della quota accantonata, rispetto alle entrate finali di competenza, risultanti dai rendiconti della gestione del penultimo esercizio precedente a quello di riferimento. Sulla base di tale criterio, gli enti che hanno beneficiato del contributo sono risultati soltanto 54 per 146 progetti di investimenti (tabella 1). La distribuzione territoriale del contributo mette in luce una significativa prevalenza del Sud, dove si concentra il 78,8% delle risorse assegnate e circa i due terzi di Comuni e interventi beneficiati. Ad usufruire particolarmente di tale misura risultano Calabria e Campania, in ragione del numero elevato di propri enti che presentano una condizione di disavanzo finanziario.

Si evidenzia, in particolare, come il criterio indicato per l'assegnazione dei contributi sia complementare rispetto a quello previsto per l'assegnazione degli spazi finanziari nell'ambito del patto nazionale verticale (maggiore incidenza del fondo cassa rispetto all'avanzo di amministrazione). Quest'ultimo infatti, al fine di favorire lo smaltimento dell'avanzo di amministrazione accumulato negli anni precedenti, "premia" gli enti che dispongono di consistenti risorse proprie ma non di spazi finanziari necessari per l'utilizzo effettivo delle medesime risorse. Il criterio previsto nel caso dei contributi agli investimenti, invece, favorisce quegli enti che, non avendo avanzi da smaltire o margini di debito aggiuntivo per la realizzazione di opere pubbliche, non possono sfruttare gli spazi finanziari concessi dai patti nazionali e dalle intese regionali.

Per l'anno 2019 l'ammontare dei contributi cresce a 300 milioni di euro ed il termine per la richiesta è anticipato al 20 settembre 2018, mentre non sono stati modificati i criteri e le priorità di assegnazione già adottati per il 2018.

**Tabella 1. Distribuzione per area e regione di appartenenza del contributo ex comma 853 legge di bilancio 2018. Valori assoluti e percentuali**

Regione	Contributo erogato		N. Comuni beneficiari		N. interventi beneficiati	
	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%
Piemonte	1.060.000	0,7%	2	3,7%	2	1,4%
Valle d'Aosta	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Lombardia	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Liguria	1.151.000	0,8%	1	1,9%	8	5,5%
Trentino Alto Adige	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Veneto	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Friuli Venezia Giulia	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Emilia Romagna	730.000	0,5%	1	1,9%	1	0,7%
Toscana	13.209.538	8,8%	5	9,3%	13	8,9%
Umbria	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Marche	2.736.000	1,8%	3	5,6%	8	5,5%
Lazio	12.881.402	8,6%	6	11,1%	21	14,4%
Abruzzo	6.400.000	4,3%	2	3,7%	3	2,1%
Molise	4.569.999	3,0%	1	1,9%	5	3,4%
Campania	32.936.957	22,0%	10	18,5%	33	22,6%
Puglia	10.364.927	6,9%	2	3,7%	6	4,1%
Basilicata	8.100.000	5,4%	3	5,6%	3	2,1%
Calabria	33.143.878	22,1%	13	24,1%	32	21,9%
Sicilia	22.716.299	15,1%	5	9,3%	11	7,5%
Sardegna	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<b>Italia</b>	<b>150.000.000</b>	<b>100,0%</b>	<b>54</b>	<b>100,0%</b>	<b>146</b>	<b>100,0%</b>
Nord	2.941.000	2,0%	4	7,4%	11	7,5%
Centro	28.826.940	19,2%	14	25,9%	42	28,8%
Sud e Isole	118.232.060	78,8%	36	66,7%	93	63,7%

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'interno e Ministero dell'economia e delle finanze

La sproporzione tra le risorse messe a disposizione ed il fabbisogno espresso dai Comuni evidenzia la necessità di una valorizzazione di tale misura, sia in termini di ampliamento delle risorse stanziare che di modifica dei criteri previsti per l'assegnazione. Sulla base di tali evidenze, l'ANCI ha in più occasioni sollevato presso il Governo ed il Parlamento la necessità di una revisione della norma e di un incremento del plafond di risorse, nonché la semplificazione dei requisiti di accesso e la revisione dei criteri di assegnazione delle risorse, con l'obiettivo di estendere i beneficiari dell'assegnazione fino ai Comuni con avanzi positivi di ridotta consistenza, quindi non in grado anch'essi di realizzare significativi interventi di messa in sicurezza del territorio.

Il Governo non ha ritenuto di promuovere i cambiamenti prospettati, e al momento di chiudere queste note non è ancora disponibile un'informazione sull'esito delle assegnazioni 2019, che tuttavia non potrà discostarsi di molto dalle distorsioni riscontrate per l'anno in corso.

## **2. L'avvio di SIOPE+**

Il sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici, SIOPE, è un sistema di rilevazione telematica che acquisisce le informazioni su pagamenti e incassi dai tesoriери (o cassieri) delle pubbliche amministrazioni.

SIOPE+ è un intervento di sviluppo del 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 per la certificazione dei crediti (PCC). La norma prevede che le pubbliche amministrazioni non utilizzino più il formato cartaceo, ma, viceversa, adottino, in via esclusiva, l'ordinativo informatico di incasso e pagamento (OPI) e scambino gli ordinativi con i tesoriери passando per un nodo di smistamento denominato, per l'appunto, SIOPE+.

Si tratta di un cambiamento impegnativo imposto agli enti locali in nome di obiettivi di rilievo nazionale, sul quale l'azione di IFEL per conto dell'ANCI ha puntato a facilitare la migliore comprensione delle problematiche in gioco tra i funzionari e gli amministratori locali e a promuovere una sperimentazione preliminare per far emergere e contrastare le principali criticità. Si è cercato così, in un arco di tempo piuttosto breve (2 anni dalla prima presentazione del progetto), di minimizzare i costi che i mutamenti tecnologici guidati centralmente tendono a lasciare a carico degli enti territoriali, in un quadro di dialogo e concertazione delle soluzioni con i soggetti coinvolti (Mef, Banca d'Italia, Abi, Agid, *software house*) e con gli stessi enti locali.

Il monitoraggio dell'adozione di SIOPE+ mostra un esito positivo dell'operazione, anche con riferimento alla parte più impegnativa, in corso di conclusione, riguardante la maggioranza dei Comuni, i 6.589 enti con popolazione inferiore a 10mila abitanti. Alla data di pubblicazione di questo volume risultano "attivi" (collaudo avviato o superato) più del 90% dei Comuni ed è prevedibile la copertura totale entro qualche settimana.

## **2.1 Il quadro normativo**

Il SIOPE+ è istituito dall'articolo 1, comma 533, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, cosiddetta *legge di bilancio 2017*, al fine di favorire il monitoraggio 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 dei debiti commerciali delle PA. Una prima risposta era stata data con la 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 (articolo 27, comma 5, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66).



Il sistema SIOPE+ si pone l'obiettivo di consentire il monitoraggio dei pagamenti delle fatture in maniera automatica e di superare, in questo modo, i principali limiti della rilevazione PCC, prevalentemente manuale e caratterizzata da oneri di immissione dati in capo agli enti. Allo scopo, la norma 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 informatici 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».

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, attraverso il decreto MEF del 14 giugno 2017, successivamente modificato dal decreto MEF del 25 settembre 2017, ha disciplinato le prime applicazioni del progetto SIOPE+, riguardanti:

- la sperimentazione delle procedure per 7 enti: la Regione Lombardia, la Provincia di Taranto, i Comuni di Canda (RO), Grottaferrata (RM), Mantova, Venezia, e Villasanta (MB), dal 1° luglio 2017;
- la sperimentazione per ulteriori 23 enti: la Regione Piemonte, le Province di Cremona, di Salerno, di Sassari e di Lecco, la Città Metropolitana di Firenze e ad altri 17 Comuni (Barbariga, Belluno, Casaletto Spartano, Casal Velino, Calenzano, Gallarate, Gattinara, Greve in Chianti, Lecce, Marino, Mugnano di Napoli, Novellara, Oppido Mamertina, Oulx, Siena, Sondrio e Trana) dal 1° ottobre 2017;
- l'avvio a regime dal 1° gennaio 2018 per Regioni, Province, Città metropolitane;
- l'avvio a regime graduale per il comparto comunale, a seconda della fascia demografica e, in particolare: dal 1° aprile 2018 per i Comuni sopra i 60.000 abitanti, dal 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

(con eccezione dei Comuni colpiti dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016 che avviano il sistema dal 1° gennaio 2019).

Infine, il decreto MEF del 30 maggio 2018 ha esteso l'avvio a regime di SIOPE+ a tutti gli enti già soggetti alla rilevazione SIOPE e, quindi, in particolare alle Unioni di Comuni, alle Comunità montane, alle Comunità isolate e agli altri enti locali indicati dall'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, fissando come data di avvio il 1° gennaio 2019.

## 2.2 Regole di colloquio e OPI gratuito

Come previsto dal comma 8-bis dell'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le modalità con cui enti (e tesorieri) scambiano gli ordinativi informatici con l'infrastruttura SIOPE sono state definite dalla Banca d'Italia, congiuntamente con il MEF e 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 e successivamente aggiornato<sup>(4)</sup>.

E' importante notare che l'infrastruttura SIOPE+ supporta esclusivamente un colloquio in modalità A2A<sup>(5)</sup>, che potrà essere garantito anche avvalendosi di un soggetto intermediario (pubblico o privato). Gli Enti trasmettono 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 Generale dello Stato.

---

4 I documenti sono disponibili all'indirizzo [http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e\\_government/amministrazioni\\_pubbliche/SIOPE/SIOPE\\_/](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/SIOPE/SIOPE_/)

5 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 servizio *OPI gratuito* è reso disponibile dalla Ragioneria Generale dello Stato agli enti che abbiano difficoltà ad adeguare il proprio sistema informatico al colloquio con SIOPE+ e può essere utilizzato: A) per predisporre gli OPI e trasmetterli a SIOPE+, B) per acquisire gli OPI già predisposti dall'ente attraverso il proprio sistema di contabilità ed inviarli a SIOPE+.

In particolare, la modalità A) *predisposizione ed invio dell'OPI a SIOPE+* consente 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.

La modalità B) *acquisizione ed invio dell'OPI a SIOPE+* consente 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.

Se utilizzato nella modalità A), il servizio *OPI gratuito* comprende le funzionalità di firma elettronica e di conservazione sostitutiva.

Per formalizzare la propria adesione l'ente deve comunicare alla RGS la propria adesione al servizio gratuito mediante l'invio di una mail ordinaria all'indirizzo di posta elettronica servizio.opi.rgs@mef.gov.it.

### 2.3 La sperimentazione

La sperimentazione, sia di prima fase (avviata il 1° luglio 2017) di seconda fase (dal 1° ottobre 2017), ha avuto l'obiettivo di valutare le possibili problematiche applicative degli enti, anche in rapporto alle necessarie modificazioni nell'operatività delle tesorerie, nonché con riferimento al supporto richiesto alle *software-house* operanti nel settore.

La sperimentazione ha consentito, tra l'altro:

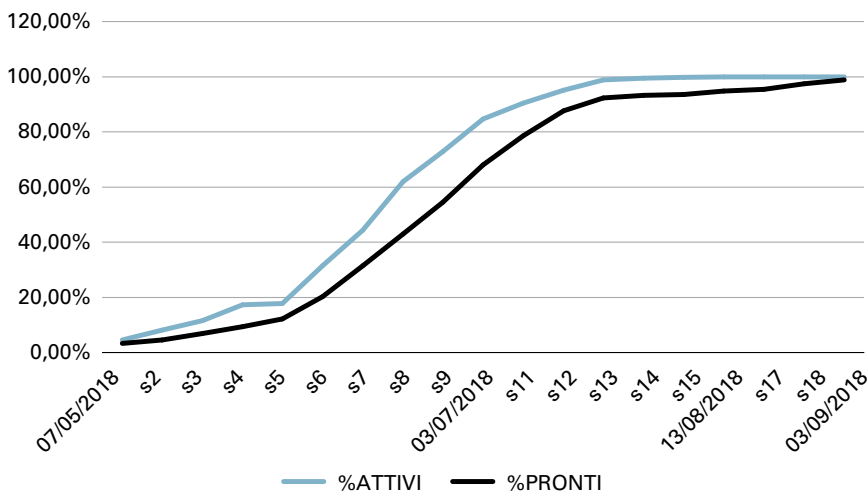
- la messa a punto dell'infrastruttura centrale;
- la verifica delle funzionalità del servizio *OPI gratuito*;
- il formarsi di offerte di intermediazione da parte di soggetti privati, quasi sempre banche e loro società partecipate e, in alcuni casi, da parte di *software-house*;
- il formarsi di offerte di servizi software (*web services*) da parte delle *software-house* per l'adeguamento del sistema informatico del Comune al colloquio diretto con SIOPE+.

I 23 Comuni sperimentatori, di ogni dimensione demografica, hanno consentito l'emersione di criticità riguardanti la relazione fra l'infrastruttura centrale e i sistemi locali e, grazie alle azioni correttive predisposte, hanno contribuito ad aumentare la capacità del SIOPE+ di raccordarsi con i sistemi locali, per gli aspetti tecnologici e organizzativi. Tutti gli sperimentatori hanno concluso l'attività nei tempi e, di conseguenza, hanno avviato SIOPE+ a regime.

## 2.4 L'adozione di SIOPE+

Tutti i Comuni oltre i 10.000 abitanti coinvolti dalle scadenze del 1° aprile e del 1° luglio 2018 hanno avviato a regime SIOPE+. Si tratta di 1.219 Comuni di cui 104 sopra i 60.000 abitanti e 1.115 tra i 10.001 e i 60.000 abitanti. La figura seguente riporta la dinamica di attivazione di SIOPE+ di questa fascia di enti secondo un monitoraggio settimanale che è partito il 7 maggio 2018 (s1) e si è concluso il 3 settembre 2018 (s19).

**Figura 1. SIOPE+ nei Comuni fra 10.001 e 60.000 abitanti**

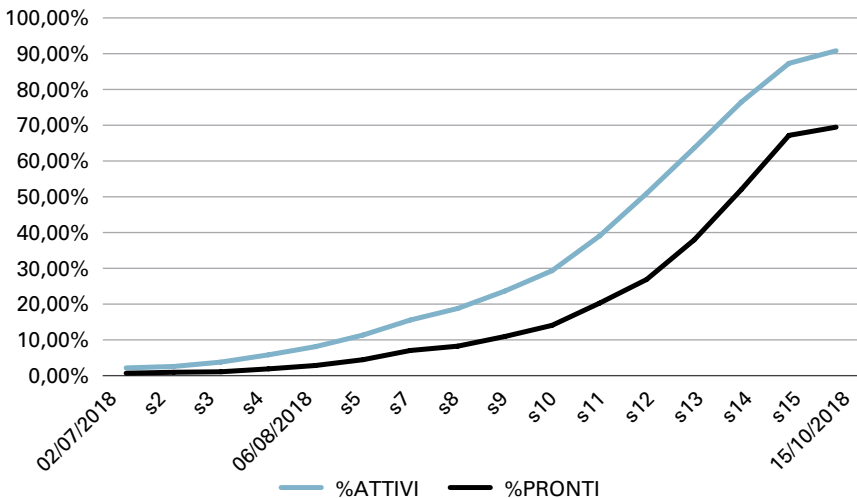


Alla scadenza di inizio di luglio (s10 = 3 luglio 2018) l'85% dei Comuni aveva avviato la fase di collaudo ("attivi") mentre il 70% lo aveva superato con successo, ed era quindi in attivazione del sistema ("pronti"). Le due curve mostrano un andamento marcatamente crescente ("simil-esponenziale") a ridosso della scadenza di legge, al punto che nelle due settimane precedenti si registra una crescita di oltre 20 punti percentuali. A un mese dalla scadenza di legge (s15 = 6 agosto 2018) tutti gli enti avevano avviato il collaudo mentre non erano ancora pronti ad avviare SIOPE+ circa 20 Comuni, peraltro caratterizzati dall'aver affidato il servizio di

tesoreria a tesorieri non bancari. Ad oggi tutti i Comuni di fascia 10mila - 60mila abitanti adottano SIOPE+.

I Comuni fino a 10.000 abitanti la cui scadenza di avvio di SIOPE+ è il 1° ottobre 2018 sono 6.589. La figura seguente riporta la dinamica con cui è cresciuto nel tempo il numero di Comuni che ha adottato SIOPE+, secondo un monitoraggio settimanale che parte dal 2 luglio 2018 (s1), arriva al 15 ottobre 2018 (s16).

**Figura 2. SIOPE+ nei Comuni fino a 10.000 abitanti**



Nel mese di settembre, analogamente al caso esaminato nel paragrafo precedente, la curva ha incominciato ad assumere l'andamento "simil esponenziale" del grafico precedente, con una crescita media di oltre 10 punti percentuali a settimana. Si tratta di un andamento molto soddisfacente, considerato che questa scadenza coinvolge i Comuni meno attrezzati sotto il profilo tecnologico e del personale, che fa prevedere la conclusione del percorso nell'arco di alcune ulteriori settimane.

### 3. Il servizio di tesoreria comunale

Un tema che ha assunto crescenti connotati di criticità è quello della disponibilità del servizio di tesoreria che sta da tempo attraversando una profonda crisi con il manifestarsi, sempre più frequente, del fenomeno delle “gare deserte” con gravi ripercussioni su tutto il territorio nazionale. Le cause sono molteplici ed ampiamente trattate nel corso degli ultimi anni in occasione di consultazioni ed incontri, anche di natura istituzionale, tenutisi con tutti gli attori coinvolti (ABI, Min. Interno, PCM, Banca d’Italia, Mef, Agid ecc.). Il cambiamento delle condizioni dei mercati finanziari e il perdurante sistema di tesoreria unica, che abbatte i flussi di cassa di diretta gestione comunale, sono alla base di una crisi di cui in via generalizzata se ne condivide la delicatezza e la conseguente necessità di un intervento organico. L’ipotesi di un ritorno al regime di tesoreria mista, una maggiore contendibilità del servizio nonché interventi di alleggerimento degli oneri del tesoriere, sono solo alcune tra le possibili soluzioni su cui l’ANCI ha sollecitato i decisori a confrontarsi.

La sospensione del sistema misto ha 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 sottrae infatti 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, atteso che gli interessi attivi derivanti dalle giacenze sui conti fruttiferi presso la Banca d’Italia sono di gran lunga meno vantaggiosi di quelli che i Comuni possono ottenere facendo ricorso al mercato.

Sfumata la possibilità di un ripristino del più favorevole regime misto, la cui sospensione è stata ulteriormente prorogata fino al 2021, la legge di bilancio 2018 (art. 1, co. 877 e 878) interviene comunque su due fronti decisivi, introducendo da un lato misure volte all’aumento della conten-

dibilità del servizio e dall'altro un elemento di attenuazione dei rischi nel caso in cui gli enti dichiarino il dissesto finanziario.

Su quest'ultimo punto interviene la lettera b) del comma 878 della legge di bilancio. La norma sottrae alla disponibilità dell'Organo straordinario di liquidazione, nel caso di enti in dissesto, la gestione delle anticipazioni di tesoreria non ancora rimborsate. Si tratta di un'importante tutela nei confronti del soggetto concedente l'anticipazione, anche alla luce del fatto che questi, ai sensi dell'art. 222 del TUEL, è obbligato ad erogare liquidità su richiesta dell'ente. L'assunzione del rischio di perdere la liquidità concessa nel caso di dichiarazione dello stato di dissesto da parte dell'ente beneficiario costituiva un elemento di costo del servizio di tesoreria "caricato" sull'intero comparto anche se, di fatto, il rischio stesso era limitato ad un numero estremamente circoscritto di enti.

La lettera a) del comma 878 della legge di bilancio introduce invece un elemento di maggiore contendibilità nel sistema, ponendo le premesse per un più ampio coinvolgimento di Poste Italiane. La norma autorizza infatti la Cassa depositi e prestiti a concedere le anticipazioni di cassa nell'ambito del servizio di tesoreria affidato dagli enti locali a Poste italiane ai sensi dell'art. 40 della legge n. 448 del 1998. Si determina pertanto un rapporto di complementarità tra le funzioni di Poste italiane e quelle della Cassa depositi e prestiti, essendo la prima abilitata a svolgere il servizio di tesoreria ma non la funzione creditizia, quindi impossibilitata ad erogare anticipazioni, e la seconda chiamata a svolgere un ruolo di ausilio finanziario, trovandosi nella condizione esattamente opposta. La piena operatività del nuovo dispositivo ha quale presupposto uno specifico accordo tra Cdp e Poste italiane, che risulta in fase di perfezionamento. L'avvio su più larga scala dell'operazione, che sarà prioritariamente destinata agli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, è atteso entro il primo trimestre 2019.

Va osservato che al fine di completare il quadro e conferire maggiore appetibilità alla gestione del servizio, l'ANCI aveva altresì presentato, in accordo con ABI, un'ulteriore proposta di razionalizzazione del servizio di



tesoreria, che non ha però trovato spazio nella legge di bilancio, con la quale venivano alleggeriti gli oneri del tesoriere in relazione agli adempimenti relativi al controllo della capienza di bilancio in fase di esecuzione dei pagamenti, divenuti ormai anacronistici dopo l'entrata in vigore della riforma contabile.

In particolare con due specifici interventi abrogativi di norme contenute nel TUEL - commi 1 e 3 dell'articolo 216 e il comma 2 dell'articolo 226, lettera a) - si mirava a eliminare la funzione di "controllo" del tesoriere sul rispetto da parte dell'ente dei limiti in base ai quali i pagamenti possono essere effettuati, nonché il riscontro dei mandati da estinguere sull'elenco dei residui redatto dal responsabile finanziario, esigenze superate dall'evoluzione del contesto di riferimento<sup>6</sup>.

L'art. 226 del TUEL, direttamente e funzionalmente collegato alle citate norme, prevede invece che tra gli allegati al conto di cassa del tesoriere (trasmesso annualmente all'ente e, tramite questi, alla Corte dei conti), vi siano, tra gli altri, *"gli allegati di svolgimento per ogni singola risorsa di entrata, per ogni singolo intervento di spesa nonché per ogni capitolo di entrata e di spesa per i servizi per conto di terzi"*.

L'eliminazione di questi specifici elementi di "controllo" sugli enti trova ragioni di principio oltre che di carattere sostanziale.

Si osserva infatti che un controllo di tale tipo, diversamente da quello meramente formale volto a verificare la sussistenza di tutti gli elementi essenziali del mandato (controllo svolto in automatico dalla procedura nelle ipotesi di ordinativi informatici) presuppone un controllo ispettivo del ter-

---

<sup>6</sup> Nello specifico, le disposizioni da abrogare (TUEL, commi 1 e 3 dell'articolo 216; comma 2, lettera a, dell'articolo 226) dispongono che *"i pagamenti possono avere luogo solo se i mandati risultano emessi entro i limiti dei rispettivi interventi stanziati in bilancio o dei capitoli per conto terzi; a tal fine l'ente trasmette al tesoriere il bilancio di previsione approvato nonché le delibere di variazione e di prelevamento di quote del fondo di riserva debitamente esecutive"* e che *"il tesoriere provvede all'estinzione dei mandati di pagamento emessi in conto residui passivi solo ove gli stessi trovino riscontro nell'elenco dei residui sottoscritti dal responsabile del servizio finanziario e consegnato al tesoriere"*.

zo pagatore, incaricato dell'ultima fase della spesa, sull'operato dell'ente partendo dal presupposto che detto ente abbia potuto agire senza tener conto (nei numerosi passaggi procedurali di regolarità tecnica e contabile sanciti dalla legge) delle stringenti regole, dei principi fondanti e delle delicate responsabilità connesse all'impegno della spesa e alla liquidazione ed ordinazione del pagamento. Basti pensare che per la primaria fase dell'impegno le relative deliberazioni sono nulle ove manchi l'attestazione della copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario e che l'organo di revisione svolge, fra l'altro, la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente alla acquisizione delle entrate e all'effettuazione delle spese.

Un controllo così invasivo, quale quello che si intende superare, svolto da un soggetto terzo e non riconducibile - nel senso anzidetto - ad un controllo meramente formale, appare dunque rispondente a logiche non più conciliabili con il contesto di autonomia sempre più ampia attribuita agli enti di cui al TUEL, i quali da tempo non soggiacciono più ad alcun controllo esterno di merito e di legittimità ma trovano al loro interno i naturali presidi procedurali per un corretto agire amministrativo.

Sotto il profilo sostanziale si rileva inoltre che le ipotesi di blocco di un pagamento da parte del tesoriere per incapienza di bilancio sono rare e per lo più motivate da un difetto temporale nella trasmissione di variazioni regolarmente assunte. Tale stato di cose non giustifica il mantenimento di un assetto che appare ridondante rispetto alle effettive esigenze connesse a tale servizio e rende ormai improcrastinabile un intervento normativo che razionalizzi in modo efficace ed economico i servizi stessi. Infine, l'evoluzione del sistema SIOPE, con le incombenze attribuite ai tesorieri in merito alla gestione dei nuovi codici gestionali e al trasferimento giornaliero delle informazioni, rende ancora più evidente uno scenario nel quale non ha più ragion d'essere la struttura classica del controllo di bilancio da parte del tesoriere.

*Note*



*Note*



*Note*





*Note*



*Note*



*Note*



*Note*





*Note*



*Note*

Finito di stampare  
nel mese di ottobre 2018  
da Revelox  
Viale Charles Lenormant, 112/114  
00119 Ostia Antica (Roma)



**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](mailto:finanzalocale@fondazioneifel.it)

[www.fondazioneifel.it](http://www.fondazioneifel.it)



ISBN 978-88-6650-177-0



9 788866 501770