



Fondazione ANCI

Il bilancio 2016

Le nuove regole finanziarie

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, Carmela Brugnano,
Alessandro Canzoneri, Laura Chiodini,
Simona De Santis, Ennio Dina, Monia Favi,
Fabrizio Fazioli, Giuseppe Ferraina,
Chiara Grasso, Paolo Latini, Larysa Minzyuk,
Pasquale Mirto, Francesca Proia,
Ivana Rasi, Alfredo Ettore Tranfaglia.*

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

Il volume è stato chiuso il 5 ottobre 2016

ISBN 978-88-6650-139-8

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

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

Indice

Presentazione	5
----------------------	---

Capitolo 1

Il ciclo di programmazione, gestione e rendicontazione	13
Premessa	15
1. I documenti contabili	16
1.1 <i>Il Documento unico di programmazione (DUP) e l'eventuale nota di aggiornamento del DUP</i>	16
1.2 <i>Lo schema di bilancio di previsione finanziario</i>	20
1.3 <i>Il piano esecutivo di gestione e delle performance</i>	23
1.4 <i>Lo schema di delibera di assestamento del bilancio e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio</i>	24
1.5 <i>Le variazioni di bilancio</i>	25
1.6 <i>Lo schema di rendiconto sulla gestione</i>	25
2. Ulteriori adempimenti contabili	26

Capitolo 2

Il saldo finale di competenza. Dal Patto di stabilità alla legge 243/2012	29
Premessa	31
1. Dal Patto di stabilità interno al saldo finale di competenza	34
2. La gestione del bilancio e del saldo	42
3. Esclusioni dal saldo finale di competenza	45
4. Spese per interventi di edilizia scolastica	47
5. Il sistema di monitoraggio e controllo	52
6. Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo finale di competenza	58
7. I patti di solidarietà	64
7.1 <i>Patto orizzontale nazionale</i>	65
7.2 <i>Patto regionale</i>	66
8. La revisione della legge 243/2012: modifiche ed ulteriori criticità	74

Capitolo 3

La gestione delle entrate comunali nel 2016	79
Premessa	81
1. La disciplina delle entrate tra blocco degli aumenti dei tributi e nuove agevolazioni	84
2. Il contenzioso tributario	120
3. Assegnazioni di risorse spettanti ai Comuni, tra concertazione e contenzioso	169
4. Aggiornamenti in tema di gestione delle entrate comunali Applicativo rimborsi	188

Capitolo 4

Le risorse dei Comuni per il 2016	213
Premessa	215
1. Il Fondo di solidarietà comunale 2016	216
1.1 <i>Le novità sulla componente "tradizionale" del Fondo di solidarietà comunale: l'ampliamento della perequazione</i>	220
1.2 <i>La seconda componente del Fondo: il ristoro dei gettiti aboliti</i>	224
2. Ulteriori assegnazioni di risorse	234

Capitolo 5

La riforma contabile a regime. Profili attuativi	237
Premessa	239
1. Le novità introdotte dai decreti interministeriali correttivi dell'armonizzazione contabile	242
2. Previsione di cassa per l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria	250
3. L'utilizzo dell'anticipazione di liquidità	252
4. La "nuova" disciplina delle variazioni di bilancio e di PEG	254
5. I soggetti legittimati ad attivare le variazioni di bilancio	256
5.1 Le variazioni di competenza del Consiglio	256
5.2 Le variazioni di competenza della Giunta	259
5.3 Le variazioni di competenza del responsabile finanziario e dei responsabili della spesa	261
5.4 Le variazioni del bilancio in esercizio provvisorio	263
6. I termini per l'adozione delle variazioni	265
7. La Banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche (BDAP)	267
8. Considerazioni conclusive	270

Capitolo 6

Gli enti locali deficitari e dissestati	273
1. Profili introduttivi	275
2. Evoluzione normativa	280
3. Il riequilibrio finanziario pluriennale: iter procedurale	287
4. Il dissesto finanziario: iter procedurale	308

Capitolo 7

Altre norme di natura finanziaria	333
1. Mutui, indebitamento, proventi delle concessioni edilizie e anticipazioni di tesoreria	335
2. Fondo per l'attenuazione degli indennizzi da estinzione anticipata di mutui e prestiti obbligazionari	336
3. Fondo per contenziosi connessi a sentenze esecutive relative a calamità e cedimenti	338
4. Esercizio del diritto di rivalsa da parte dello Stato nei confronti degli Enti locali a seguito della condanna dell'Italia in sede UE	340
4.1 Procedura di rivalsa nei confronti dei Comuni condannati con sentenza esecutiva dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (c.d. "rivalsa espropri")	341
4.2 Procedura di rivalsa relativa alle c.d. "discariche abusive" (Sentenza della Corte di Giustizia europea del 2 dicembre 2014, causa C-196/13)	343
5. Tesoreria comunale: crescenti difficoltà nell'affidamento del servizio	344
6. Comunicazioni contabili e semplificazione normativa	347

Allegato

Le principali comunicazioni contabili richieste ai Comuni	353
--	-----

Presentazione

Il quadro della finanza locale è profondamente mutato nel biennio 2015-16. L'avvio a regime dell'armonizzazione contabile e il progressivo abbandono del Patto di stabilità interno in favore di un vincolo finanziario fedelmente ancorato ai criteri cardine del bilancio riformato, hanno segnato un processo di riforma strutturale della finanza locale senza precedenti, almeno sotto il profilo delle regole finanziarie, creando le condizioni per consentire ai Comuni di svolgere una funzione cruciale per il rilancio duraturo del Paese. Il comparto comunale, infatti, dopo aver contribuito notevolmente e con grande senso di responsabilità al risanamento della finanza pubblica nel periodo 2010-2015, come riconosciuto anche da Corte dei conti, ISTAT e Banca d'Italia, ha rimesso in moto, a partire dal 2015, una nuova stagione degli investimenti locali, motore della crescita economica del Paese.

Sono almeno quattro gli elementi di positiva rottura che hanno interessato la finanza locale nel corso del 2016:

1. *l'assenza di tagli* per il comparto comunale. Dopo una lunga stagione di tagli, quantificabili nel periodo 2011-2015 in circa 9 miliardi di euro, quello in corso è il primo anno senza ulteriori riduzioni di risorse;
2. *l'abbandono del Patto di stabilità interno e la sua sostituzione con il nuovo saldo di competenza* segnano una netta cesura rispetto al passato, facendo venir meno, in primo luogo, qualsiasi obbligo di avanzo da conseguire nella competenza annuale;
3. *la contabilità "armonizzata"* ha determinato un indubbio rafforzamento della qualità e della trasparenza dei bilanci, grazie allo sforzo di migliaia di amministratori ed operatori dei Comuni, e continua ad apportare alla finanza pubblica un significativo contributo;

4. *la revisione della legge sul pareggio di bilancio (legge 243/2012)* degli enti territoriali ha eliminato la pesante ipoteca rappresentata dall'imposizione del pareggio anche sui saldi di cassa, che avrebbe messo a dura prova qualsiasi prospettiva di autonomia gestionale e di sostenibile riequilibrio strutturale della finanza locale.

Nel graduale e complesso processo di stabilizzazione della finanza locale, pertanto, i passi in avanti compiuti nel corso del 2016 sono significativi, anche grazie al contributo che il comparto ha assicurato e continua ad apportare al risanamento della finanza pubblica nel suo complesso. Ciononostante, il quadro finanziario ed ordinamentale presenta ancora limiti sui quali appare necessario intervenire fin dalla prossima Legge di bilancio per il 2017.

L'integrazione dell'armonizzazione contabile con il saldo finale di competenza necessita di poche ma significative correzioni per dare stabilità e coerenza alla finanza comunale. Il primo necessario intervento riguarda *il consolidamento nel saldo finale di competenza del Fondo pluriennale vincolato non finanziato da debito*, come adottato per il 2016. Si tratta di attivare la prospettiva fornita dalla revisione della legge 243, con un intervento triennale (2017-2019), prima della definitiva stabilizzazione prevista dal 2020. A questo va aggiunta l'esigenza di fronteggiare con tempestività alcune problematiche contingenti relative all'avvio del nuovo Codice degli appalti, consentendo *il mantenimento in FPV di quote alimentate alla fine del 2015 e relative a progetti prossimi all'attuazione*, ma non perfezionati entro i termini ordinari. Nonostante alcuni rallentamenti esecutivi, infatti, i dati di monitoraggio del saldo 2016 mostrano una marcata tendenza alla crescita degli impegni per investimenti locali nel primo semestre 2016, confermando i segnali incoraggianti già registrati nel 2015. L'importanza di questi interventi, senza i quali una cospicua parte delle potenzialità espansive delle nuove regole finanziarie risulterebbe compromessa anche con riferimento ad opere già in corso di attuazione, appare ampiamente condivisa, come mostrano le manifestazioni di consapevolezza di diversi esponenti governativi negli scorsi mesi, ed è pre-

vedibile - oltre che fortemente auspicabile - che le relative norme trovino spazio fin nella versione iniziale della Legge di bilancio.

È altresì auspicabile che *ulteriori quote degli avanzi tuttora disponibili nelle casse di molti Comuni trovino utilizzi efficienti* attraverso strumenti innovativi e anche attraverso programmi speciali, dalla prosecuzione del sostegno all'edilizia scolastica alle misure di risanamento antisismico e idrogeologico delineate dal Governo con Casaltalia. Occorre rivedere il funzionamento degli *strumenti di flessibilità* infrannuale dei saldi, da realizzarsi attraverso le intese regionali ed il dispositivo nazionale di redistribuzione previsti dalla legge 243. L'attuale sistema, infatti, soprattutto nei casi di assenza di incentivazione rivolta alle Regioni, non ha mai raggiunto risultati davvero significativi, come confermato anche dall'esperienza del 2016. Al contempo, il comparto dei Comuni ha sempre fornito alla finanza pubblica saldi ben superiori agli obiettivi assegnati. Alla maggiore efficienza della redistribuzione va associata la radicale *revisione del sistema delle sanzioni e della premialità* sul saldo di competenza: si tratta non solo di assicurare criteri di proporzionalità, ragionevolezza ed efficacia esplicitamente previsti dalla legge 243, ma anche di incentivare i processi di riqualificazione della spesa e di rigorosa gestione di bilancio di fatto fin qui ignorati dalle sanzioni del Patto. Una radicale revisione delle sanzioni e dei premi, ovviamente da applicare fin dai risultati del saldo 2016, permetterà di chiudere con la stagione delle sanzioni irragionevoli, seguite dalle inevitabili richieste di abbattimenti e sanatorie, che anche quest'anno si sono rese necessarie e che sono state parzialmente recepite nel decreto legge 113/2016.

Il versante di maggiore sofferenza è però quello delle risorse disponibili, per due distinti ordini di problemi:

- l'abolizione di importanti quote di prelievo diretto (quasi 5 miliardi di euro) e il blocco delle aliquote disposto per il 2016 ci restituiscono un *assetto fiscale privo delle necessarie flessibilità*, con basi imponibili ridotte e ulteriormente condizionato sotto il profilo dell'autonomia dalla crescita della finanza derivata compensativa dei gettiti aboliti. Pur

comprendendo l'attenzione diffusa al contenimento della pressione fiscale, l'assetto dei tributi locali va considerato un cantiere sul quale riversare energie per l'indicazione di sollecite soluzioni, a partire da elementi di semplificazione fondamentali quale ad esempio l'unificazione IMU-TASI, due tributi sostanzialmente identici (per base imponibile, soggetti passivi e riferimento alla rendita catastale) che possono essere unificati, anche a parità di pressione fiscale, con effetti di forte semplificazione sia per i cittadini che per le strutture comunali;

- la lunga stagione dei tagli ha lasciato ferite nelle capacità di tenuta dei bilanci di ampie fasce di Comuni, sulle quali va approfondita l'analisi al fine di calibrare con maggiore consapevolezza ed efficacia le misure che si intraprendono e valutare modalità ed opportunità ulteriori.

Il percorso della perequazione delle risorse in via di progressivo ampliamento, ad esempio, risulta in evidente conflitto con i vincoli alla manovrabilità della leva tributaria e deve assicurare la sostenibilità dei suoi effetti, anche a fronte delle importanti modifiche alla metodologia dei fabbisogni standard introdotte recentemente e applicabili dal 2017.

Restano alcuni conti aperti in termini di mancato ristoro di ingenti risorse da parte dello Stato, anch'essi figli di una stagione di restrizioni finanziarie spesso adottate in modo concitato, senza la necessaria concertazione e in condizioni di incerta legittimità. Le questioni più importanti riguardano: la compensazione delle spese sostenute dai Comuni per il funzionamento degli Uffici giudiziari tra il 2012 e il 2015 (anno nel quale finalmente le competenze sono riportate in capo al Ministero della Giustizia), a fronte delle quali gli acconti corrisposti sono minimi; il consolidamento del *Fondo IMU-TASI* istituito annualmente dal 2014 e via via ridotto, che compensa i gettiti perduti da circa 1.800 Comuni nel passaggio dall'IMU alla TASI, tra il 2013 e il 2014; il mancato rimborso, almeno parziale come avvenuto per il 2014, del taglio subito nel 2015 da oltre 2 mila Comuni a causa della differenza fra gettito stimato e gettito effettivo dei terreni agricoli in territori montani e collinari già esenti da IMU; il ristoro delle perdite subite da alcune centinaia di enti nel passaggio ICI-IMU (2012) per effetto di un

criterio di ricalcolo del gettito ICI giudicato illegittimo dalla giustizia amministrativa. Si tratta di punti quantitativamente rilevanti per ampie fasce dei Comuni coinvolti, la cui mancata soluzione aggiunge confusione nei rapporti finanziari Comuni-Stato e induce a gestioni finanziarie distorte, aumentando la tensione nel mantenimento degli equilibri.

Nonostante le due fasi significative di rinegoziazione dei mutui, tra il 2014 e il 2015, *il peso del debito progresso* sui bilanci comunali resta un problema irrisolto per moltissimi enti, non solo quelli in situazione di crisi finanziaria conclamata o incipiente. Un debito complessivo in forte calo sul debito pubblico totale (dal 2,6% del 2010 al 2% del 2015), ma gravato da interessi che in molti casi superano il 5% annuo: un evidente squilibrio rispetto ai costi sostenuti da altri settori della PA, un ostacolo alla diffusione delle capacità di investimento, nonché un ulteriore elemento di sofferenza per il mantenimento di servizi essenziali finora garantiti a cittadini e imprese. Nel 2016 l'unico intervento finalizzato alla ristrutturazione del debito dei Comuni è costituito dal *Fondo destinato ad attenuare gli indennizzi da estinzione, totale o parziale, di mutui e prestiti obbligazionari*, istituito con il decreto legge 113/2016, finalizzato a facilitare l'estinzione anticipata dei mutui gravati da interessi molto alti. Si tratta tuttavia di una misura insufficiente, anche per l'esiguità delle risorse assegnate, che richiederebbe per il futuro ulteriori e diversificati interventi. Le proposte che l'ANCI sta formulando per la Legge di bilancio riguardano un sostegno straordinario per i Comuni minori con elevata incidenza degli oneri per servizio del debito, oltre all'estensione ai debiti comunali di maggior taglio del dispositivo, già applicato per le Regioni (art. 45 del D.lgs 66/2014), che ne consentirebbe la ristrutturazione alle più favorevoli attuali condizioni del mercato finanziario.

L'incredibile serie di vincoli gestionali e "micro-finanziari" e i gravosi obblighi connessi ai controlli costituiscono, infine, un pesante retaggio della stagione dei tagli e sono in evidente contraddizione con principi di efficienza e semplificazione dell'attività amministrativa, ma soprattutto con il binomio autonomia-responsabilità che dovrebbe informare l'ordinamento delle au-

tonomie locali. *Le semplificazioni sono un fattore di sviluppo*, e come tali vanno considerate una priorità sotto il profilo dell'economicità dell'azione pubblica locale, perché consentono di orientare su attività di merito risorse umane, finanziarie e strumentali oggi impiegate in rendicontazioni, verifiche ed elaborazione di documenti ripetitivi e non essenziali. In questo senso vanno le proposte di coordinamento normativo più volte presentate e solo in parte recepite. Si tratta di aspetti tecnici, sostanzialmente privi di impatto sulla finanza pubblica, che risultano essenziali per normalizzare la gestione e abbattere gli aggravii prodotti da una legislazione che cresce per continue aggiunte e dalla stessa riforma contabile. Un passo importante nel processo di semplificazione delle comunicazioni contabili può concretizzarsi con la banca dati delle Amministrazioni pubbliche (BDAP): l'invio a BDAP del bilancio di previsione (in avvio a dicembre 2016) e del rendiconto della gestione armonizzati assolvono all'obbligo normativo di trasmissione telematica alla Corte dei conti di tali documenti contabili. Tuttavia, pur rappresentando un'importante innovazione, il processo di semplificazione delle comunicazioni contabili è ben lungi dalla compiutezza, dal momento che l'invio alla BDAP è solo in parte sostitutivo di obblighi di contenuto identico e, comunque, non esaurisce gli adempimenti comunicativi attualmente previsti ai diversi soggetti istituzionali competenti. La Legge di bilancio 2017 può intervenire con decisione su questi aspetti.

Il volume ripercorre nel dettaglio gli argomenti sommariamente ricordati e le questioni sottostanti, con i relativi riferimenti tecnici e normativi, riproponendo anche aspetti più specifici e apparentemente secondari in materia di fiscalità, finanza e nuova contabilità, che tuttavia incidono, talvolta pesantemente, nella gestione di taluni enti. Rispetto alle precedenti edizioni, una sezione del volume affronta il tema degli enti locali che hanno aderito alla procedura del riequilibrio finanziario pluriennale o che hanno deliberato il dissesto finanziario. Gli strumenti previsti dal legislatore per governare questi fenomeni si sono rivelati, nel tempo, inadeguati sia a prevenire (pre-dissesto) che a gestire condizioni strutturali di disequilibrio. Sempre più avvertita risulta, quindi, l'esigenza di una revisione organica della materia, anche alla luce della nuova disciplina contabile.

In continuità con le precedenti edizioni, IFEL vuole fornire con questo volume uno strumento di documentazione ed analisi, che speriamo utile in particolare agli operatori degli uffici finanziari e agli amministratori locali - molti dei quali giovani e per la prima volta alle prese con le difficoltà e le grandi potenzialità della gestione della cosa pubblica - che quotidianamente si confrontano con realtà operative complesse e con un ordinamento inadeguato. A questo pubblico, come agli studiosi delle questioni finanziarie locali (purtroppo non molti), chiediamo attenzione e critica per migliorare il nostro lavoro e per incidere con maggiore efficacia nell'evoluzione della finanza locale, nella direzione dell'autonomia e della responsabilità.

Andrea Ferri

Responsabile Dipartimento Finanza Locale IFEL

**Il ciclo di
programmazione,
gestione e
rendicontazione**

1

Premessa

L'armonizzazione contabile, oltre all'obiettivo di rendere più trasparenti i bilanci degli enti territoriali, si pone la finalità di consentire agli enti di realizzare con maggiore efficacia la sintesi tra volontà politico-programmatica e gestione amministrativa.

Nei capitoli che seguono si avrà modo di leggere in diverse occasioni della necessità più volte rappresentata dall'ANCI di dare corso ad un processo di semplificazione ed adeguamento delle attuali scadenze contabili. Questo primo capitolo vuole pertanto rappresentare, in modo sintetico ma essenziale, il complesso iter della programmazione, gestione e rendicontazione che gli uffici finanziari sono tenuti a rispettare in una successione di scadenze, spesso ravvicinate se non coincidenti, che rischiano di compromettere la validità e la strategicità di tali strumenti.

A partire dal 2016, i ruoli del vecchio e del nuovo bilancio di previsione sono invertiti rispetto al 2015: il primo viene mantenuto ai soli fini conoscitivi, mentre il secondo assume valenza autorizzatoria per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione pluriennale (almeno triennale, ma che può arrivare a coprire l'arco di un quinquennio, a seconda del periodo considerato nel Documento Unico di Programmazione).

Le previsioni di cassa, invece, si limitano ad autorizzare le spese soltanto per il primo degli esercizi considerati nel bilancio.

1. I documenti contabili

Ai sensi del paragrafo 4.2 del principio contabile applicato concernente la programmazione (Allegato n. 4/1 al D.lgs 118/2011), gli strumenti degli enti locali per il ciclo della programmazione, gestione e rendicontazione sono:

- il Documento Unico di Programmazione,
- il bilancio di previsione finanziario,
- il piano esecutivo di gestione e delle performance,
- il piano degli indicatori di bilancio,
- la delibera di assestamento generale,
- la verifica degli equilibri di bilancio,
- le variazioni di bilancio,
- il rendiconto della gestione.

1.1 Il Documento unico di programmazione (DUP) e l'eventuale nota di aggiornamento del DUP

Il ciclo della programmazione inizia con la presentazione da parte della Giunta del DUP, il documento in cui sono riunite analisi, indirizzi politici ed obiettivi che devono guidare la predisposizione del bilancio politico (BPF) e di quello gestionale (PEG). Il DUP si compone di due sezioni, una strategica (SeS) ed una operativa (SeO). Nella prima sono contenute le linee programmatiche e gli indirizzi generali riferiti al mandato, trovando formalizzazione negli obiettivi strategici ancorati ad ogni singola missione. Nella sezione operativa sono indicati, con riferimento all'arco temporale di riferimento (almeno triennale) e per ogni missione, il complesso coordinato di attività da porre in essere per conseguire gli obiettivi definiti nella sezione strategica (programmi), nonché per ogni programma gli obiettivi operativi e le risorse umane, finanziarie e strumentali ad essi assegnate. La valenza del DUP come strumento indispensabile per l'ef-

ficacia della programmazione locale è rinvenibile non solo alla luce della incrociata prescrizione, secondo cui le previsioni del bilancio devono essere elaborate sulla base delle linee strategiche contenute nel DUP (il quale “costituisce atto presupposto indispensabile per l’approvazione del bilancio di previsione”), ma anche in base alla tempistica scandita dal legislatore. Come disposto dall’articolo 151 del TUEL, la Giunta presenta il DUP al Consiglio entro il 31 luglio di ciascun anno. D’altra parte, va segnalato che il termine per la presentazione del DUP è da considerarsi come meramente ordinatorio, in quanto l’ordinamento non prevede specifiche sanzioni, in caso di mancata presentazione del DUP entro i termini, diversamente dall’ipotesi di tardiva approvazione del bilancio di previsione o del rendiconto della gestione.

La complessità dell’iter procedimentale in cui si articola il DUP ha richiesto, nel primo anno della sua applicazione, un parere della Commissione Arconet, in cui sono stati specificati soggetti, procedure e tempi previsti per la presentazione, discussione, aggiornamento ed approvazione del documento. Con decreto del Ministero dell’Interno del 28 ottobre 2015, il termine per la presentazione del DUP, relativo al triennio 2016-2018, è stato differito al 31 dicembre 2015, in ragione dell’esistenza di difficoltà legate alla prima applicazione delle norme in materia. Lo stesso decreto fissa al 28 febbraio il nuovo termine per la (eventuale) nota di aggiornamento del DUP.

Con riferimento al procedimento di approvazione del DUP, dal vigente quadro normativo risulta⁽¹⁾:

1) che il DUP è presentato dalla Giunta entro il 31 luglio (31 dicembre 2015 per il DUP 2016-2018) “per le conseguenti deliberazioni”. Pertanto il Consiglio riceve, esamina, discute il DUP presentato a luglio (dicembre 2015) e delibera. La deliberazione del Consiglio concernente il DUP può tradursi:

1 In parentesi sono indicati i nuovi termini aggiornati in base alle proroghe intervenute.

- a. in una approvazione, con la quale il Consiglio fa propri gli indirizzi strategici e operativi proposti nel documento;
- b. in una richiesta di integrazioni e modifiche del documento stesso, che costituiscono un atto di indirizzo politico del Consiglio nei confronti della Giunta, ai fini della predisposizione della successiva nota di aggiornamento.

La deliberazione del DUP presentato a luglio (dicembre 2015 per il DUP 2016-2018) costituisce una fase necessaria del ciclo della programmazione dell'ente;

2) l'assenza di un termine per la deliberazione concernente il DUP, al fine di lasciare agli enti autonomia nell'esercizio della funzione di programmazione e di indirizzo politico, fermo restando che il Consiglio deve assumere "le conseguenti deliberazioni": Il termine del 15 novembre (28 febbraio 2016 per il DUP 2016-2018) per l'aggiornamento del DUP comporta la necessità, per il Consiglio, di deliberare il DUP in tempi utili per la presentazione dell'eventuale nota di aggiornamento. La deliberazione consiliare concernente il DUP non è un adempimento facoltativo, anche se non è prevista alcuna sanzione. Si ritiene che, pur essendo obbligatorio, il passaggio in Consiglio può esprimersi fino al giorno prima della presentazione;

3) considerato che la deliberazione del Consiglio concernente il DUP presentato a luglio (ora 31 dicembre 2015 per il DUP 2016-2018) riveste carattere di indirizzo programmatico o costituisce una formale approvazione, è necessario il parere dell'organo di revisione sulla delibera di Giunta a supporto della proposta di deliberazione del Consiglio, reso secondo le modalità previste dal regolamento dell'ente;

4) che la nota di aggiornamento al DUP assume natura eventuale, in quanto può non essere presentata se sono verificate, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a. il DUP è già stato approvato in quanto rappresentativo degli indirizzi strategici e operativi del Consiglio;
- b. non sono intervenuti eventi da rendere necessario l'aggiornamento del DUP già approvato;

5) che, se presentato, lo schema di nota di aggiornamento al DUP si configura come lo schema del DUP definitivo. Pertanto l'atto è predisposto secondo i principi previsti dall'allegato n. 4/1 al D.lgs 118/2011;

6) che lo schema di nota di aggiornamento al DUP e lo schema di bilancio di previsione sono presentati contestualmente, unitamente alla relazione dell'organo di revisione, secondo le modalità previste dal regolamento dell'ente;

7) che la nota di aggiornamento, se presentata, è oggetto di approvazione da parte del Consiglio. In quanto presentati contestualmente, la nota di aggiornamento al DUP e il bilancio di previsione possono essere approvati contestualmente o nell'ordine indicato.

Si evidenzia che la disciplina concernente la presentazione del DUP si applica anche agli enti in gestione commissariale.

Si segnala che ANCI ha più volte sostenuto la necessità di una proroga del termine per la presentazione del DUP 2017-2019, dal 31 luglio al 30 settembre 2016, al fine di evitare la sovrapposizione di tale scadenza con quella prevista per la salvaguardia degli equilibri (art.193TUEL) e per l'assestamento generale (art. 175, comma 8).

La concentrazione di scadenze al 31 luglio, infatti, rende particolarmente gravoso il lavoro degli uffici finanziari comunali, già oberati da molteplici adempimenti sovrapposti e da rilevanti cambiamenti di regole derivanti dall'armonizzazione contabile e dal nuovo saldo di finanza pubblica, ma anche depauperati nel tempo di risorse umane in presenza di vincoli anacronistici sulle assunzioni.

1.2 Lo schema di bilancio di previsione finanziario

Come anticipato, il Testo Unico prevede che, entro il 15 novembre di ciascun anno, la Giunta presenta al Consiglio, unitamente alla nota di aggiornamento al DUP, lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, il quale viene approvato dal Consiglio entro il 31 dicembre (artt. 151, comma 1 e 170, comma 1)⁽²⁾. A seguito di variazioni del quadro normativo di riferimento, la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione unitamente al DUP. In occasione del riaccertamento ordinario dei residui la Giunta aggiorna lo schema di bilancio di previsione in corso di approvazione, unitamente al DUP e al bilancio provvisorio in gestione.

Per il bilancio di previsione pluriennale 2016-2018, il termine del 31 dicembre è stato prorogato, come previsto dall'art. 151, comma 1 del TUEL, al 31 marzo 2016 con Decreto del Ministero dell'Interno del 28 ottobre 2015, come rettificato dal DM 9 novembre 2015. Tale termine è stato ulteriormente prorogato, con DM dell'1 marzo 2016, al 30 aprile 2016. La scelta del 30 aprile come nuova scadenza per l'approvazione del bilancio da parte del Consiglio è apparsa subito problematica, in ragione della coincidenza con il termine previsto per l'approvazione del rendiconto della gestione. A questo proposito, si ricorda come nel 2016 gli enti locali erano tenuti ad approvare il primo rendiconto armonizzato, nell'ambito del quale dove essere operata la prima verifica della congruità di quanto accantonato, nel bilancio di previsione 2015-2017, nel Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Si ricorda peraltro che, diversamente dal DUP, la tardiva approvazione del bilancio di previsione (o del rendiconto della gestione) determina l'avvio delle procedure per lo scioglimento del Consiglio dell'ente, ai sensi degli

2 Gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti predispongono il Documento unico di programmazione semplificato previsto dall'allegato n. 4/1 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (art. 170, comma 6 TUEL).

articoli 141, comma 1 e 227, comma 2-bis del TUEL, secondo le modalità di cui all'art. 241, comma 2. Inoltre, il DL 113/2016 ha introdotto un'ulteriore sanzione in caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti, nonché del bilancio consolidato e del termine previsto per l'invio dei dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche - BDAP (30 giorni dall'approvazione di tali documenti contabili): gli enti inadempienti non potranno procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non abbiano adempiuto (art. 9, comma 1-quinquies)⁽³⁾.

Gli enti locali, inoltre, sono tenuti ad inviare al Ministero dell'interno la certificazione dei principali dati del bilancio di previsione, secondo modelli definiti annualmente con decreto del Ministro stesso. Per quest'anno il termine per l'invio della certificazione del bilancio 2016 è fissato per il 15 novembre 2016. La mancata trasmissione della predetta certificazione comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'Interno, comprese quelle a titolo di Fondo di solidarietà comunale.

La concentrazione di scadenze di particolare impegno e complessità per gli uffici finanziari dei Comuni ha determinato molteplici spinte all'ulteriore rinvio di talune di esse. Tuttavia il Governo, nell'ottica di proseguire il cammino verso il riavvicinamento delle scadenze per l'approvazione dei documenti di bilancio alle scadenze ordinarie previste dalla legge, non ha ritenuto di accogliere nessuna richiesta di proroga riguardante i Comuni, riservando soltanto alle Province e alle Città metropolitane termini più lunghi per l'approvazione dei bilanci di previsione.

Si ricorda, inoltre, per quanto riguarda il bilancio di previsione, che per

3 Ai sensi dell'art. 9, comma 1-octies, "la prima applicazione dei commi da 1-quinquies a 1-septies è effettuata con riferimento al bilancio di previsione 2017-2019, al rendiconto 2016 e al bilancio consolidato 2016".

il 2016 è stata sospesa la possibilità di prevedere aumenti delle aliquote dei tributi oltre i livelli deliberati per il 2015, ivi compresa l'istituzione di nuovi tributi. Da tale blocco è esclusa la TARI, le cui tariffe possono essere aumentate in coerenza con i costi del servizio riportati dal Piano economico finanziario, mentre la facoltà di mantenere l'eventuale maggiorazione TASI applicata nel 2015 è stata condizionata all'approvazione di una apposita delibera. Pertanto, necessariamente entro il 30 aprile 2016, i Comuni hanno dovuto anche approvare in Consiglio:

- il mantenimento della eventuale maggiorazione TASI, entro il limite della misura applicata nel 2015 e per le fattispecie diverse da quelle abolite (comma 28 della legge di stabilità 2016);
- eventuali riduzioni di aliquote o ampliamento di agevolazioni tributarie. Sono escluse dal blocco le entrate di natura extratributaria, come il Cosap (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), ma non il canone di pubblicità, considerato dalla Corte Costituzionale entrata tributaria e quindi sottoposto al blocco;
- le delibere tariffarie TARI, che - nel caso di non disponibilità del Piano finanziario del servizio di gestione rifiuti urbani relativo al 2016 - possono essere aggiornate successivamente, entro il termine del 31 luglio previsto per la salvaguardia degli equilibri di bilancio (art. 193, co.3 TUEL), al fine di ottemperare all'obbligo di integrale copertura dei costi del servizio.

Se il bilancio di previsione non è approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente (o entro il diverso altro termine prorogato con decreto ministeriale), la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria. In tali circostanze, gli enti interessati gestiscono gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio, ed effettuano i pagamenti entro i limiti determinati dalla somma dei residui al 31 dicembre dell'anno precedente e degli stanziamenti di competenza al netto del fondo pluriennale vincolato. È quindi consentita una gestione

provvisoria nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria.

1.3 Il piano esecutivo di gestione e delle performance

Il piano esecutivo di gestione (PEG) rappresenta l'anello terminale del processo di programmazione degli enti locali. Il principio contabile concernente la programmazione non modifica la funzione assegnata al PEG dal legislatore, che rimane lo strumento nel quale si sostanzia la relazione tra l'organo esecutivo e i responsabili dei servizi.

Ai sensi dell'art. 169, comma 3-bis del TUEL, il PEG è deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e con il DUP. Il PEG è allegato il prospetto concernente la ripartizione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati, secondo lo schema di cui all'allegato n. 8 al D.lgs. 118/2011. Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all'art. 108, comma 1, del TUEL e il piano della performance di cui all'art. 10 del D.lgs 150/2009 sono unificati organicamente nel PEG.

Il decreto ministeriale 20 maggio 2015 ha coordinato il termine indicato dal principio contabile per la deliberazione, da parte della Giunta, del piano esecutivo di gestione e delle performance con quello previsto dal TUEL, ovvero 20 giorni dalla data di approvazione del bilancio.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 169, comma 3 del TUEL, la predisposizione del PEG è facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'art. 157, comma 1-bis.

1.4 Lo schema di delibera di assestamento del bilancio e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio

La variazione di assestamento generale consente la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, e va deliberata dal Consiglio, ai sensi dell'art.175, comma 8 del TUEL, entro il 31 luglio di ciascun anno. A seguito della modifica introdotta dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 1° dicembre 2015, nello schema di delibera di assestamento del bilancio non deve essere più contenuto lo stato di attuazione dei programmi. Tuttavia, la Commissione Arconet ha sottolineato che la verifica dello stato di attuazione dei programmi, rappresentando in ogni caso un tassello fondamentale nel ciclo della programmazione dell'ente, deve essere presentato al Consiglio contestualmente al DUP.

L'art. 193, comma 2 del Testo Unico prevede che almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno l'organo consiliare provvede con delibera (da allegare anche al rendiconto dell'esercizio cui si riferisce) a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio. Nel caso di accertamento negativo, il Consiglio è tenuto contestualmente ad adottare le misure necessarie per ripristinare il pareggio, ripianare gli eventuali debiti fuori bilancio, nonché adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità.

È fatta salva la possibilità per l'ente di stabilire, con regolamento di contabilità, una periodicità differente per la salvaguardia degli equilibri di bilancio, purché coerente con il termine di legge, ovvero antecedente al 31 luglio.

Ai sensi dell'art. 4 del DL 113/2016, per l'anno 2016 i termini per l'approvazione della variazione di assestamento generale e per l'adozione della delibera che dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio sono estesi al 30 settembre 2016 per i comuni che, a seguito di sentenze esecutive di risarcimento conseguenti a calamità naturali o cedimenti strutturali, o ad accordi transattivi ad esse collegate, sono gravati da oneri di ammontare complessivo superiore al 50 per cento della spesa

corrente sostenuta come risultante dalla media degli ultimi tre rendiconti approvati e hanno richiesto di accedere al Fondo per i contenziosi connessi a sentenze esecutive relative a calamità o cedimenti, istituito con il medesimo DL 113.

1.5 Le variazioni di bilancio

Rinviando al capitolo “La riforma contabile a regime. Profili attuativi” per un quadro più analitico delle variazioni di bilancio e di PEG, si ricorda che, ai sensi dell’art. 175, comma 3 del TUEL, le variazioni al bilancio possono essere deliberate entro il 30 novembre di ciascun anno, fatte salve alcune variazioni, elencate nelle lettere da a) a f) del medesimo comma, per le quali si può deliberare sino al 31 dicembre di ciascun anno.

L’art. 9, commi 1-bis e seguenti, del citato DL 113 introduce alcune semplificazioni nelle comunicazioni contabili a carico degli enti locali in materia di variazioni di bilancio, prevedendo che queste non devono essere comunicate alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP).

1.6 Lo schema di rendiconto sulla gestione

Il rendiconto della gestione conclude il sistema di bilancio dell’ente e va approvato dal Consiglio entro il 30 aprile dell’anno successivo all’esercizio di riferimento, tenuto motivatamente conto della relazione dell’organo di revisione. Lo schema di rendiconto della gestione deve essere messo a disposizione dei componenti dell’organo consiliare entro un termine stabilito dal regolamento di contabilità, comunque non inferiore a venti giorni precedenti l’inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto.

Anche in caso di mancata approvazione del rendiconto entro i termini fissati, è prevista sia l’applicazione della procedura di cui all’art. 141, comma 2 del TUEL che prevede, in caso di reiterato inadempimento, lo scioglimento del Consiglio, sia il divieto all’assunzione di personale introdotto

dall'art. 9, comma 1-quinquies del DL 113/2016. Quest'ultima sanzione è comminabile anche nel caso di mancato rispetto dei termini per l'invio di tali dati contabili alla banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP).

Gli enti locali, inoltre, analogamente a quanto stabilito per il bilancio di previsione, sono tenuti ad inviare al Ministero dell'interno la certificazione dei principali dati contenuti nel rendiconto, secondo modelli definiti annualmente con decreto del Ministro stesso. Per quest'anno il termine per l'invio della certificazione è fissato per il 31 maggio 2016. La mancata trasmissione della predetta certificazione comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'Interno, comprese quelle a titolo di Fondo di solidarietà comunale.

Inoltre, ai sensi dell'art. 1 dell'allegato 4/4 del decreto legislativo 118 del 2011, dal 2015 il bilancio consolidato è obbligatorio per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del presente decreto, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, che sono tenuti alla predisposizione di tale documento contabile a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017 (si veda anche l'art. 233-bis del TUEL).

Come precisato dall'art. 11-bis del D.lgs 118/2011, gli enti territoriali redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4. Il termine per la predisposizione del bilancio consolidato è il 30 settembre 2016, con riferimento all'esercizio 2015. Gli enti non sperimentatori nel 2014 hanno potuto deliberare il rinvio dell'adozione del bilancio consolidato al 2017, con riferimento all'esercizio 2016.

2. Ulteriori adempimenti contabili

Nel corso della gestione 2016, l'ente deve produrre numerosi ulteriori adempimenti contabili. Ci riferiamo in particolare alla certificazione del

patto di stabilità 2015 (31 marzo), ai tre monitoraggi del nuovo vincolo di finanza pubblica (30 giugno, 30 settembre e 31 dicembre, da effettuare entro un mese dalla scadenza del periodo di riferimento) e al prospetto concernente la verifica dell'equilibrio tra entrate finali e spese finali da allegare al bilancio di previsione e al rendiconto. Quest'ultimo prospetto, che per il 2016 deve essere allegato al bilancio di previsione già approvato, è stato definito, ai sensi dell'art. 11, co. 11 del Decreto legislativo n. 118/2011, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'Interno e del Dipartimento degli Affari regionali del 30 marzo 2016 su proposta della Commissione Arconet e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 21 aprile successivo. Pertanto, visto il termine di 60 giorni decorrente dalla data di entrata in vigore di tale decreto (22 aprile 2016), gli enti locali hanno dovuto allegare il prospetto concernente la verifica dell'equilibrio tra entrate finali e spese finali, mediante delibera di variazione approvata dal Consiglio, entro il 21 giugno 2016.

A questi adempimenti obbligatori, si aggiungono le comunicazioni cui sono tenuti gli enti nel caso in cui intendano partecipare ai patti di solidarietà, regionale e nazionale, o richiedere spazi finanziari ai sensi della legge di stabilità 2016 per interventi di edilizia scolastica (comma 713) e dissesto idrogeologico (comma 716). Per quanto riguarda gli spazi finanziari per interventi di edilizia scolastica finanziati con avanzo o indebitamento, le richieste dei comuni dovevano essere inviate alla Struttura di missione per il coordinamento e impulso nell'attuazione di interventi di riqualificazione dell'edilizia scolastica, entro il termine perentorio del 1° marzo 2016. Stesso termine era fissato per sostenere interventi di bonifica ambientale conseguenti ad attività minerarie, da richiedere alla Struttura di missione contro il dissesto idrogeologico e per lo sviluppo delle infrastrutture idriche.

Inoltre, la legge di stabilità del 2016 ha confermato i principali strumenti di flessibilità previsti dalla previgente disciplina, il patto nazionale orizzontale ed il patto regionale verticale ed orizzontale.

Ai sensi del comma 732 della legge di stabilità 2016, le richieste di cessione o acquisizione di spazi nell'ambito del patto orizzontale nazionale dovevano essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze entro il 15 giugno 2016. Per i patti regionali (commi 728-731), orizzontale e verticale, le richieste potevano essere inviate alle regioni in due step differenti, aprile (15 aprile 2016) e settembre (15 settembre 2016).

**Il Saldo finale
di competenza.
Dal Patto di stabilità
alla legge 243/2012**

2

Premessa

Tra il 2015 e il 2016 sono state apportate, forse senza l'enfasi che meritano, due grandi trasformazioni nella regolazione della finanza locale, delle quali i Comuni sono indubbiamente protagonisti. La prima riguarda il passaggio alla nuova contabilità, una riforma strutturale dallo scorso anno entrata in vigore per la generalità degli enti territoriali. Ciò significa che, nel corso di una stagione di tagli e restrizioni senza precedenti, è stata prima sperimentata e poi avviata una delle riforme più importanti per il buon funzionamento della Pubblica Amministrazione.

Autorevoli commentatori hanno lodato le virtù di trasparenza e valutazione che il passaggio introduce nei conti pubblici; qui preme richiamare anche gli effetti strutturali di razionalizzazione e contenimento della capacità di spesa - in particolare di parte corrente - degli enti territoriali, ben esemplificati nel ruolo del Fondo crediti di dubbia esigibilità, che in modo stabile e controllato riduce il carattere autorizzatorio delle entrate accertate di una quota la cui realizzabilità si è rivelata nel tempo incerta o impossibile. Infatti, le entrate accertate sono ora utilizzabili per finanziare le spese degli enti solo dopo la sterilizzazione della componente più incerta, mentre nel passato in diversi casi questa prassi prudenziale non avveniva in modo sistematico. Nel 2016, inoltre, mentre la nuova contabi-

lità conosce progressivamente una sua completa attuazione e gli enti territoriali per questa via incrementano il proprio contributo al risanamento della finanza pubblica, è stato finalmente abbandonato il Patto di stabilità interno, in favore di un vincolo finanziario fedelmente ancorato ai criteri cardine del bilancio riformato. Il saldo finale di competenza "potenziata" non negativo è una regola innovativa e coerente con la finalità di sostenere la ripresa economica del Paese, che ha richiesto una dose di coraggio ai regolatori della finanza pubblica nel passare dalle regole di Patto - basate su obiettivi più o meno lineari, attribuiti a ciascun ente senza particolare riguardo alle diverse peculiarità territoriali - ad uno scenario più incerto e da valutare in modo probabilistico, nello sforzo di ricercare un equilibrio sostenibile tra impulso agli investimenti locali, autonomia nella gestione degli avanzi accumulati in regime di Patto ed esigenze di controllo della finanza pubblica.

Purtroppo, il nuovo saldo di finanza pubblica adottato nel 2016 si caratterizza per la sua corretta declinazione, che la legge di stabilità (comma 711) ha definito includendovi il Fondo pluriennale vincolato (FPV), solo per l'anno in corso. Si tratta di una posta apparentemente tecnica, che invece costituisce un passaggio fondamentale per consentire agli enti territoriali di riappropriarsi della funzione programmatica - in larga parte congelata dalle precedenti regole del Patto - e superare l'opaca gestione dei residui passivi, a favore di un raccordo intertemporale più trasparente e dinamico tra un esercizio finanziario e quelli immediatamente successivi. Il nuovo vincolo di finanza pubblica non può ignorare questo fondamentale elemento del bilancio armonizzato, altrimenti si genererebbe un'evidente frattura rispetto ai principi cardine della nuova contabilità, con gravi effetti sul versante degli investimenti, ma più in generale sulla gestione di tutte le spese a valenza pluriennale.

Nella sua versione originaria, il disegno di legge presentato dal Governo per la revisione della Legge 243 - pur sostituendo opportunamente i diversi vincoli di competenza e cassa con un unico saldo finale di competenza non negativo - non riprendeva questa esigenza basilare, riman-

dando a successiva legge ordinaria la scelta di includere o meno il FPV nel vincolo di finanza pubblica che gli enti territoriali saranno chiamati a rispettare, evidentemente sottovalutando l'impatto negativo che tale lacuna avrebbe in termini di credibilità delle scelte compiute per il 2016 e di incertezza sulla programmazione delle opere pubbliche. La regola finanziaria effettiva si definirebbe di anno in anno soltanto a fine dicembre, con l'approvazione della Legge di bilancio, dando ragione ai detrattori della manovra 2016, che interpretavano la temporaneità del FPV nei saldi di finanza pubblica come un segnale di diffidenza, se non di chiusura, verso un duraturo rilancio degli investimenti pubblici locali.

Le modifiche da ultimo introdotte dal Senato, anche sulla spinta delle richieste formulate dall'ANCI, tengono maggiormente conto delle esigenze sopra esposte. In particolare, dal 2020 viene prevista l'inclusione del FPV tra le entrate e le spese finali che compongono il saldo di finanza pubblica, escluse le quote finanziate con debito, mentre per gli anni 2017-2019 la scelta rimane demandata alla prossima Legge di bilancio, da assumere "compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica", ma in ogni caso "su base triennale". Alla luce di tale apertura, si auspica che venga accolta l'esigenza tecnica e politica di anticipare al 2017 l'inclusione del FPV nel computo del saldo di finanza pubblica, facendo opportunamente salva la quota di FPV generatosi con l'applicazione nel 2015 del punto 5.4 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria. E' infatti forte il rischio di veder riconfluire nell'avanzo di amministrazione vincolato un significativo ammontare di risorse già destinate agli investimenti, per effetto dei ritardi operativi connessi all'entrata in vigore del nuovo Codice degli appalti.

Le modifiche parlamentari alla legge 243/2012 accolgono un'ulteriore indicazione avanzata dall'ANCI, ovvero l'opportunità di prevedere uno strumento di redistribuzione dei vincoli di finanza pubblica su scala nazionale. Pur apprezzando i passi in avanti compiuti nella sistemazione dei patti regionali, resta infatti necessario un livello nazionale preposto alla rimodulazione dei saldi di finanza pubblica. Potrebbe essere questa, per i

diversi soggetti chiamati al governo della finanza territoriale, la sede nella quale promuovere ed avallare scelte innovative e funzionali alla crescita del Paese, anche sulla scia delle riforme promosse nel corso dell'ultimo biennio in materia di contabilità e patto.

A tal proposito, preme in particolare evidenziare la buona performance dei Comuni nel 2015 sul fronte degli investimenti. Dopo diversi anni di progressiva contrazione, nel 2015 si è infatti registrato un aumento delle spese comunali in conto capitale anche in termini di competenza, pari a circa il 13% rispetto alla corrispondente media del triennio precedente. Pur in un quadro contrassegnato da minori risorse a disposizione, si è quindi avviata una nuova stagione degli investimenti locali, motore della crescita economica del Paese, come opportunamente indicato nei principali documenti di finanza pubblica. Occorre pertanto proseguire lungo il percorso avviato a partire dal 2015, assegnando al comparto un vincolo di finanza pubblica coerente con il principio cardine dell'armonizzazione contabile. Senza l'inclusione dell'FPV a partire dal 2017, almeno per quanto concerne gli investimenti locali, si rischia un preoccupante ritorno al recente passato.

1. Dal Patto di stabilità interno al saldo finale di competenza

Istituito nel 1999⁽¹⁾, il Patto di stabilità interno cessa di essere il vincolo di finanza pubblica cui devono attenersi gli enti locali a partire dal 2016. Il comma 707 della legge di stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208) prevede infatti che, a decorrere dal 2016, non trovano più applicazione le norme concernenti la disciplina del Patto di stabilità interno, fatta eccezione per le sanzioni applicate in caso di mancato rispetto dell'obiettivo relativo agli anni precedenti, nonché gli effetti connessi all'eventuale partecipazione ai patti di solidarietà, sia orizzontali che verticali, negli anni 2014 e 2015⁽²⁾.

1 Il Patto di stabilità interno è stato introdotto dalla legge finanziaria per il 1999 (articolo 28, legge n. 488/1998).

2 Rimangono in vigore anche gli obblighi relativi al monitoraggio e alla certificazione del

Da quest'anno, il concorso degli enti territoriali al contenimento dei saldi di finanza pubblica è assicurato, coerentemente con l'entrata in vigore del principio della competenza finanziaria potenziata, dal rispetto di un saldo non negativo, in termini di competenza "potenziata", tra le entrate finali (primi cinque titoli delle entrate dello schema di bilancio armonizzato previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e ss.mm. ii) e le spese finali (primi tre titoli delle spese del medesimo schema di bilancio)³. Il superamento del Patto di stabilità interno a favore di una regola basata sul saldo di competenza trova le sue necessarie premesse nell'avvio a regime del nuovo sistema contabile, da un lato, e nella consapevolezza che tale saldo coincide con l'unità di misura che Istat intende utilizzare per il calcolo dell'indebitamento netto della PA, dall'altro. Il nuovo saldo così declinato, peraltro, dando attuazione ad uno dei quattro vincoli di finanza pubblica previsti dalla legge 243/2012, ne anticipa in qualche modo la necessaria revisione (avvenuta con la legge n. 164 del 2016), indicandone anche la direzione.

Il nuovo saldo di finanza pubblica si caratterizza per la corretta inclusione, seppure attualmente limitata al 2016, del fondo pluriennale vincolato (FPV), di entrata e di spesa, al netto delle quote rinvenienti da indebitamento. Tale declinazione, punto cardine del nuovo vincolo di finanza pubblica, consente una ripresa delle politiche locali rivolte agli investimenti, connotando la manovra 2016 come espansiva per il comparto sul fronte delle spese in conto capitale. Grazie all'inclusione del FPV, infatti, gli enti territoriali possono riappropriarsi della funzione programmatica - in larga parte congelata dalle precedenti regole del Patto - e superare l'opaca gestione dei residui passivi, a favore di un raccordo intertemporale più trasparente e dinamico tra un esercizio finanziario e quelli immediatamente successivi, che si verifica soprattutto in presenza di interventi (quali le opere pubbliche) articolati su più anni. Basti pensare al caso di

rispetto del Patto 2015.

3 Il superamento del Patto di stabilità e la sua sostituzione con il saldo finale di competenza è normato dai commi 707-734 della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

un Ente che programma un intervento articolato su più annualità - tipicamente un'opera pubblica - e che pertanto deve poter attingere nel tempo alle risorse proprie appositamente accantonate nel FPV, senza ricorrere ad ulteriori mezzi di finanziamento, tanto più che il nuovo bilancio di previsione - esclusivamente pluriennale - impone in partenza l'onere della copertura integrale della medesima spesa. Sin dal 2017, quindi, il nuovo vincolo di finanza pubblica non dovrebbe ignorare questo fondamentale elemento del bilancio armonizzato, altrimenti si genererebbe un'evidente frattura rispetto ai principi cardine della nuova contabilità, con gravi effetti sul versante degli investimenti, ma più in generale sulla gestione di tutte le spese a valenza pluriennale.

Dopo un decennio critico per la finanza locale, in cui gli enti territoriali hanno visto ridursi progressivamente i trasferimenti erariali e, allo stesso tempo, contrarsi il margine di autonomia riconosciuto nell'utilizzo delle risorse, in ragione dell'esigenza di contribuire al rispetto dei vincoli assunti dal Paese in sede comunitaria, dal 2016 la disciplina del Patto di stabilità interno e le sue diverse declinazioni nel tempo (saldo corrente, tetto di spesa e competenza mista) hanno lasciato definitivamente il posto ad una versione degli equilibri di bilancio più in linea con i principi della contabilità armonizzata. In particolare, il saldo finale di competenza supera il meccanismo della competenza mista vigente in regime di Patto di stabilità interno, che sul fronte delle spese in conto capitale prendeva a riferimento il dato di cassa, sostituendolo con il dato della competenza, permettendo così una maggiore capacità di previsione e gestione delle effettive necessità finanziarie dell'ente. Arrestando, infatti, la perversa spirale che aveva determinato, nel corso degli ultimi anni, un notevole accumulo di avanzo nei bilanci degli enti locali, il nuovo saldo offre una maggiore capacità di spesa, in particolare sul fronte degli investimenti. Oltre al venir meno di qualsiasi obbligo nel conseguire avanzi annuali di tipo finanziario, la declinazione del saldo finale di competenza consente lo sblocco di quote significative di avanzo di amministrazione, in particolare per quei Comuni che, nella parte finale dello scorso esercizio finanziario, pur in un contesto di incertezza normativa, hanno inteso applicare il prin-

Figura 1. Confronto poste rilevanti per l'equilibrio di bilancio, il saldo finale di competenza 2016 e Patto di stabilità interno		
EQUILIBRIO DI BILANCIO	SALDO FINALE DI COMPETENZA 2016	SALDO COMPETENZA MISTA 2015
ENTRATE CORRENTI	ENTRATE CORRENTI	ENTRATE CORRENTI
più	più	più
ENTRATE IN CONTO CAPITALE	ENTRATE IN CONTO CAPITALE	ENTRATE IN CONTO CAPITALE
più		
AVANZO DISPONIBILE		
più		
INDEBITAMENTO		
	più	
	FPV ENTRATE (senza quota debito)	
	meno	
	FPV SPESE (senza quota debito)	
meno	meno	meno
SPESE CORRENTI	SPESE CORRENTI	SPESE CORRENTI
meno	meno	meno
SPESE IN CONTO CAPITALE	SPESE IN CONTO CAPITALE	SPESE IN CONTO CAPITALE
meno		meno
ACCANTONAMENTI FCDE E ALTRI FONDI RISCHI		ACCANTONAMENTI FCDE E ALTRI FONDI RISCHI
meno		
RIMBORSO QUOTA CAPITALE MUTUI E PRESTITI		
= 0	= 0	= OB PATTO

cipio 5.4 della nuova contabilità pubblica. Se opportunamente declinato sul piano tecnico-contabile, infatti, tale indirizzo comporta una significativa ripresa degli investimenti locali, assicurando, nel giro di un biennio, un costante assorbimento degli avanzi di amministrazione cumulati.

Le soluzioni basate sul saldo finale di competenza potenziata consentono l'applicazione in bilancio di quote significative dell'avanzo di amministrazione «disponibile» accumulato nel corso degli anni dal comparto, nonché la programmazione pluriennale degli investimenti comunali, riattribuendo al bilancio di previsione la sua originaria funzione anche sotto questo cruciale aspetto. Permette, inoltre, una gestione ordinata del bilancio, senza la necessità di operazioni estemporanee dettate dagli spazi finanziari che nel corso dell'anno si liberano. Il saldo finale di competenza, in particolare, rappresenta il meccanismo migliore per ridare la giusta funzione al bilancio di previsione, quale principale strumento di programmazione e gestione degli investimenti.

Rispetto alle precedenti regole del Patto, il nuovo vincolo di finanza pubblica permette anche di contrastare il fenomeno dell'overshooting, dovuto in gran parte alla condizione di costante incertezza determinata dalla regola della competenza mista e dai tempi di definizione delle manovre finanziarie, riducendo parallelamente il grado di dipendenza da Stato e Regioni, sia sul fronte della riscossione dei trasferimenti in conto capitale, sia con riferimento alla disponibilità delle Regioni ad attivare adeguatamente sul piano quali-quantitativo il complesso degli strumenti di regionalizzazione dei vincoli finanziari.

La declinazione del nuovo saldo, inoltre, esclude dal computo anche il fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) e gli altri fondi rischi accantonati. Questa esclusione rappresenta un importante elemento di svolta della complessiva riforma, insieme all'inclusione del FPV al netto delle quote rinvenienti da indebitamento. Si tratta, infatti, di fondi spesa finanziati con entrate correnti o avanzo di amministrazione: escluderli dal saldo, pertanto, equivale a riconoscere maggiore capacità di spesa sia al com-

parto che al singolo Comune, liberando spazi finanziari per gli investimenti di un importo pari alla quota dei suddetti fondi non finanziata con avanzo di amministrazione.

L'esclusione dell'FCDE e dei fondi rischi unitamente al rimborso della quota capitale di mutui e prestiti, ovvero il vantaggio di partenza di ciascun ente nel confronto tra pareggio di bilancio e vincolo di finanza pubblica, è fondamentale per garantire la ripresa degli investimenti, in quanto consente agli enti di incrementare ulteriormente la propria capacità di spesa, smaltendo quota parte dell'avanzo di amministrazione accumulato e/o utilizzando risorse rinvenienti da debito (Figura 1). In particolare, anche alla luce del revisionato articolo 10 della legge 243/2012, con un corretto cronoprogramma di realizzazione delle opere può essere contratto debito per un importo anche superiore al vantaggio di partenza di cui sopra, purché gli stati di avanzamento lavori negli anni in cui la spesa è esigibile non siano superiori agli spazi finanziari generati, annualmente, dagli aggregati esclusi dal saldo di finanza pubblica.

Peraltro, con specifico riferimento all'esclusione FCDE, il passaggio dal Patto 2015 al saldo di competenza 2016 costituisce un indubbio vantaggio sia per i Comuni con un elevato importo accantonato che per quelli con un fondo di minore entità. Nel caso dei primi, infatti, un apparente maggiore vantaggio è ottenuto tramite una equivalente stretta sulla parte corrente di bilancio. A tale riguardo, quindi, gli effetti della manovra vanno valutati in un confronto con gli equilibri di bilancio dell'anno precedente, nel caso specifico sommando l'obiettivo Patto 2015 agli accantonamenti FCDE. Così operando, come si evince dalla tabella 1, una corretta analisi della manovra 2016 restituisce - a parità di altri fattori - un vantaggio di eguale entità alle due tipologie di Comune presi in considerazione. Va inoltre osservato che il vantaggio da FCDE è ottenuto dal Comune (B) attraverso una stretta equivalente sulla parte corrente di bilancio.

Tabella 1. Confronto PSI e saldo di competenza non negativo Comuni con alto e basso FCDE (quota non finanziata da avanzo)

		Comune (A) con basso FCDE	Comune (B) con alto FCDE
Obiettivo finanziario 2015	(a)	100	100
Accantonamenti FCDE 2015	(b)	10	60
Obiettivo Patto 2015	(c)=(a)-(b)	90	40
Saldo competenza 2016	(d)	0	0
Vantaggio manovra 2016	(e)=(b)+(c)	100	100

Il nuovo vincolo di finanza pubblica si applica a Regioni, Province Autonome di Trento e di Bolzano, Province e Città metropolitane, nonché a tutti i Comuni, indipendentemente dalla fascia demografica. Diversamente da quanto previsto dal Patto, ai nuovi vincoli di finanza pubblica sono assoggettate anche le realtà comunali fino a mille abitanti, precedentemente esclusi. Solo per i Comuni istituiti a seguito di fusione entro il 1° gennaio 2016⁽⁴⁾ l'assoggettamento alle nuove regole definite dai commi 707-734 della legge di stabilità 2016 decorre dal 1° gennaio 2017. A differenza del passato, quindi, la normativa vigente non prevede alcuna esclusione dal rispetto del saldo finale di competenza per il quinquennio successivo la costituzione del nuovo Comune fuso.

4 L'art. 4, c. 4 del decreto legge 30 dicembre 2015, n. 210 (c.d. Milleproroghe) stabilisce che "Per i comuni istituiti a seguito dei processi di fusione previsti dalla legislazione vigente, che hanno concluso tali processi entro il 1° gennaio 2016, l'obbligo del rispetto delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 709 a 734, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, decorre dal 1° gennaio 2017."

Tabella 2. Anagrafe dei comuni sottoposti al saldo finale di competenza per l'anno 2016 appartenenti alle Regioni a statuto ordinario e alle Regioni Siciliana e Sardegna, valori assoluti e percentuali

Regione di appartenenza	Numero Comuni		Popolazione al 31.12.2014	
	v.a.	%	v.a.	%
PIEMONTE	1.197	16,2%	4.429.863	7,6%
LOMBARDIA	1.513	20,5%	9.911.048	17,1%
VENETO	572	7,8%	4.894.129	8,4%
LIGURIA	235	3,2%	1.591.939	2,7%
EMILIA-ROMAGNA	326	4,4%	4.372.277	7,5%
TOSCANA	271	3,7%	3.679.193	6,3%
UMBRIA	92	1,2%	896.742	1,5%
MARCHE	234	3,2%	1.530.440	2,6%
LAZIO	378	5,1%	5.869.651	10,1%
ABRUZZO	305	4,1%	1.332.517	2,3%
MOLISE	136	1,8%	314.729	0,5%
CAMPANIA	549	7,4%	5.850.270	10,1%
PUGLIA	258	3,5%	4.090.300	7,0%
BASILICATA	131	1,8%	578.391	1,0%
CALABRIA	409	5,5%	1.980.533	3,4%
SICILIA	390	5,3%	5.094.838	8,8%
SARDEGNA	377	5,1%	1.663.865	2,9%
ITALIA	7.373	100,0%	58.080.725	100,0%
NORD	3.843	52,1%	25.199.256	43,4%
CENTRO	975	13,2%	11.976.026	20,6%
SUD E ISOLE	2.555	34,7%	20.905.443	36,0%

Fonte: elaborazioni Ifel su dati Istat

Tabella 3. Anagrafe dei comuni sottoposti al saldo finale di competenza per l'anno 2016 appartenenti alle Regioni a statuto ordinario e alle Regioni Siciliana e Sardegna, per classe demografica di appartenenza valori assoluti e percentuali

Classe demografica	Numero Comuni		Popolazione al 31.12.2014	
	v.a.	%	v.a.	%
Fino a 1.000	1.749	23,7%	960.520	1,7%
Da 1.001 a 5.000	3.326	45,1%	8.288.504	14,3%
Da 5.001 a 10.000	1.110	15,1%	7.859.887	13,5%
Da 10.001 a 20.000	683	9,3%	9.418.870	16,2%
Da 20.001 a 60.000	404	5,5%	13.290.516	22,9%
Da 60.001 a 100.000	58	0,8%	4.395.427	7,6%
Da 100.001 a 250.000	31	0,4%	4.588.576	7,9%
Oltre 250.000	12	0,2%	9.278.425	16,0%
ITALIA	7.373	100,0%	58.080.725	100,0%

Fonte: elaborazioni Ifel su dati Istat

2. La gestione del bilancio e del saldo

Per dimostrare la coerenza fra gli stanziamenti del bilancio di previsione e il saldo programmatico, gli enti locali devono allegare al bilancio di previsione stesso un prospetto contenente le previsioni di competenza triennali rilevanti in sede di rendiconto⁽⁵⁾. Tale prospetto obbligatorio non considera gli stanziamenti del fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi spese e rischi futuri concernenti accantonamenti destinati a confluire nel risultato di amministrazione.

Tale prospetto, che per il 2016 deve essere allegato al bilancio di previsione, già approvato, mediante delibera di variazione approvata dal Consiglio, è stato definito, ai sensi dell'art. 11, c. 11 del decreto legislativo n.

5 Il decreto legge 24 giugno 2016, n. 113 stabilisce una deroga a favore di regioni, province autonome, città metropolitane e province, le quali devono conseguire il saldo di competenza finale solo in sede di rendiconto. Tali enti, pertanto, non devono presentare il prospetto concernente la verifica dell'equilibrio tra entrate finali e spese finali, da allegare al bilancio di previsione 2016-2018.

118/2011, con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno e del Dipartimento degli Affari regionali del 30 marzo 2016 su proposta della Commissione Arconet e pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 21 aprile successivo. Pertanto, visto il termine di 60 giorni decorrente dalla data di entrata in vigore di tale decreto (22 aprile 2016), gli enti locali hanno dovuto allegare il prospetto concernente la verifica dell'equilibrio tra entrate finali e spese finali entro il 21 giugno 2016. Il prospetto, sulla base delle nuove regole di finanza pubblica, è stato predisposto tenendo conto:

- delle voci di entrate finali (primi 5 titoli) e di spese finali (primi 3 titoli) rilevanti;
- dell'inclusione del fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento, per il solo anno 2016;
- delle esclusioni di entrata e di spesa previste dalla legge di stabilità, del fondo crediti di dubbia esigibilità e fondi spese e rischi futuri, destinati a confluire nel risultato di amministrazione.

Il saldo tra le entrate finali e le spese finali così calcolato, in termini di competenza deve tenere conto (in aumento o diminuzione a seconda che si tratti di restituzione di spazi acquisiti o restituiti) degli eventuali effetti dei patti nazionali e regionali relativi sia agli anni precedenti che a quello in corso. Per risultare in equilibrio, il saldo complessivo tra i due aggregati (saldo tra entrate e spese finali valido ai fini dei saldi di finanza pubblica e patti regionali/nazionali) deve essere non negativo.

La circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016, concernente le nuove regole di finanza pubblica per il triennio 2016-2018 per gli enti territoriali, precisa che nel prospetto è data la possibilità di inserire l'importo degli spazi finanziari che si prevede di cedere per l'intero triennio 2016-2018. In tal modo, il rispetto dell'equilibrio finale comprensivo degli effetti dei patti regionali e nazionali, già in sede di bilancio di previsione 2016, costituisce un vincolo all'attività programmatica dell'ente, consentendo, paral-

elamente, all'organo consiliare di vigilare già in sede di approvazione di bilancio.

La circolare, nel ribadire che non si può approvare un bilancio che non rispetti il vincolo di finanza pubblica, così come definito precedentemente, perché ciò rappresenterebbe un'irregolarità finanziaria e contabile, afferma che nel caso di bilancio già approvato irrispettoso del vincolo, l'ente è tenuto a porvi rimedio con immediatezza. Inoltre, il prevedibile sfioramento del saldo obiettivo di finanza pubblica, evidenziato nel corso della gestione finanziaria, potrà essere oggetto di verifica e di segnalazione da parte della magistratura contabile, affinché l'ente possa adottare tutti i provvedimenti correttivi finalizzati a non aggravare la situazione finanziaria.

Nel caso in cui vengano apportate, nel corso della gestione, variazioni al bilancio di previsione approvato che comportino rettifiche al prospetto obbligatorio di cui al comma 712, comprese le modifiche degli importi degli spazi finanziari ceduti o acquisiti a seguito della partecipazione ai patti nazionali e regionali relativi all'anno 2016, l'ente locale deve provvedere ad adeguare il prospetto stesso, allegandolo alla delibera dell'organo consiliare.

Infine, la circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 mette in evidenza come il funzionario che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di verificare, oltre alla copertura finanziaria, anche la compatibilità dell'impegno e pagamento con i limiti previsti per il concorso degli enti territoriali ai saldi di finanza pubblica. In particolare, per l'anno 2016, deve verificare la coerenza della propria attività di impegno e di spesa rispetto al prospetto obbligatorio allegato al bilancio di previsione. La violazione dell'obbligo di accertamento in questione comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa a carico del predetto funzionario. A tal riguardo, preme evidenziare l'opportunità offerta dalle rilevanti modifiche apportate con la revisione della legge 243/2012, con particolare riferimento al venir meno dei vincoli di cassa precedentemente previsti a decorrere dal 2017, che indubbiamente ampliano i margini di mano-

vra a disposizione del singolo ente, da governare attivamente nel corso dell'ultimo trimestre dell'anno anche in termini di aggiornamento della programmazione pluriennale già posta in essere.

3. Esclusioni dal saldo finale di competenza

La legge di stabilità 2016 prevede espressamente alcune tipologie di entrata e spesa da escludere dal computo del saldo finale di competenza. La circolare n. 5 del 10 febbraio 2016 del Ministero dell'economia e finanze (MEF) concernente le nuove regole di finanza pubblica per il triennio 2016-2018, così come il decreto MEF n. 53279 del 20 giugno 2016 concernente il monitoraggio del saldo di finanza pubblica chiariscono che non sono consentite esclusioni, in entrata e in uscita, dal saldo diverse da quelle previste dalla legge di stabilità 2016, precisando altresì che ulteriori esclusioni possono essere disposte solo con interventi legislativi. Per il 2016, l'unica voce di entrata da escludere dal computo del saldo è il contributo complessivo di 390 milioni di euro (comma 20 L. 208/2015), assegnato, con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 26 maggio 2016, a favore di 1.831 comuni delle regioni a statuto ordinario e delle regioni a statuto speciale del Friuli-Venezia Giulia, della Sicilia e della Sardegna. Tale contributo è stato determinato in misura proporzionale a quello già definito nel 2014.

Per lo stesso anno, invece, diverse sono le tipologie di spesa che non incidono sull'obiettivo del saldo di finanza pubblica:

- spese, correnti ed in conto capitale, sostenute dagli enti locali⁽⁶⁾ con risorse proprie provenienti da erogazioni liberali e donazioni da parte di cittadini privati ed imprese, da indennizzi derivanti da polizze assicurative, per fronteggiare gli eccezionali eventi sismici del 20 e 29 maggio

6 Individuati ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del decreto legge 6 giugno 2012, n. 74 e dell'articolo 67-septies del decreto legge 22 giugno 2012, n. 83.

2012 e la conseguente ricostruzione (comma 441 L. 208/2015). L'ammontare massimo delle spese da escludere dalle spese finali per gli enti della regione Emilia-Romagna è determinato dalla regione stessa nel limite massimo complessivo di 12 milioni di euro. Tale limite è, invece, pari a 1,5 milioni di euro per ciascuna delle regioni Lombardia e Veneto;

- spese in conto capitale sostenute da Roma Capitale, effettuate a valere sull'avanzo di amministrazione e su risorse rinvenienti dal ricorso al debito, per la realizzazione del Museo nazionale della Shoah, nel limite massimo di 3 milioni di euro (comma 750 L. 208/2015);
- spese sostenute dagli enti locali per interventi di edilizia scolastica a valere sull'avanzo di amministrazione e sulle risorse rinvenienti da debito, per un importo massimo disponibile pari a 480 milioni di euro (comma 713 L. 208/2015), a cui è dedicato un approfondimento nel paragrafo successivo;
- spese sostenute dagli enti locali per interventi di bonifica ambientale conseguenti ad attività mineraria a valere sull'avanzo di amministrazione e sulle risorse rinvenienti da debito, per un importo massimo disponibile pari a 20 milioni di euro (comma 716 L. 208/2015). Per poter beneficiare di tale esclusione, gli enti locali hanno comunicato, entro il 1° marzo 2016, alla Presidenza del Consiglio dei ministri - Struttura di missione contro il dissesto idrogeologico e per lo sviluppo delle infrastrutture idriche, gli spazi finanziari necessari per sostenere tale tipologia di interventi. Sulla base del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 2 maggio 2016 sono stati individuati gli enti locali beneficiari dell'esclusione e l'importo dell'esclusione stessa. Sono state soltanto 13 le domande di richiesta di spazi finanziari pervenute, da parte di 10 Comuni: era infatti prevista la possibilità di presentare più richieste da parte di ciascuna amministrazione. Delle domande pervenute, 7 (da parte di 4 enti locali) sono state escluse, per estraneità di materia o perché inviate oltre il termine fissato. Le restanti 6 candidature sono state ritenute ammissibili, per un importo complessivo di

spazi finanziari pari a circa 16 milioni di euro, interamente assegnati. Di questi, 5 sono finanziati da avanzo e uno solo da debito.

4. Spese per interventi di edilizia scolastica

La legge di stabilità per il 2016 ha previsto, al comma 713, l'esclusione dal saldo finale di competenza delle spese sostenute dagli enti locali per interventi di edilizia scolastica a valere sull'avanzo di amministrazione e sulle risorse rinvenienti da debito, per un importo massimo pari a 480 milioni di euro.

Gli spazi finanziari, da richiedere entro il termine del 1° marzo, sono stati attribuiti secondo un ordine di priorità espressamente previsto dalla stessa legge di stabilità:

- fattispecie a): spese sostenute per gli interventi di edilizia scolastica avviati dai comuni a seguito dell'articolo 48, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, e spese sostenute dalle province e dalle città metropolitane per interventi di edilizia scolastica nell'ambito delle risorse assegnate ai sensi dell'articolo 1, comma 467, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché spese sostenute dai comuni a compartecipazioni e finanziamenti della Banca europea degli investimenti (B.E.I.) destinati ad interventi di edilizia scolastica esclusi dal beneficio di cui al citato articolo 48, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66;
- fattispecie b): spese sostenute da province e città metropolitane a valere su stanziamenti di bilancio ovvero su risorse acquisite mediante mutuo BEI;
- fattispecie c): spese per interventi di edilizia scolastica sostenute da parte degli enti locali.

In sostanza, le prime due fattispecie riguardano spese di investimento per la manutenzione, la messa in sicurezza e la realizzazione di scuole dell'infanzia, elementari, medie e superiori in tutto il territorio nazionale

già avviate nelle precedenti fasi dei programmi a sostegno dell'edilizia scolastica, mentre la terza fattispecie è finalizzata a sostenere nuovi interventi.

Entro il termine del 1° marzo sono pervenute 3.664 candidature, da parte di 1.554 enti locali: anche in questo caso era infatti prevista la possibilità di presentare più richieste da parte di ciascuna amministrazione. Di queste, tuttavia, 158 candidature (avanzate da 115 enti locali) sono risultate non accoglibili in fase di istruttoria. Pertanto, sono state accolte 3.506 domande per un ammontare di spazi finanziari pari ad oltre 955 milioni di euro, secondo questa ripartizione:

- fattispecie a): 280 candidature accolte, per un importo complessivo di spazi finanziari richiesti pari a 99,4 milioni di euro, interamente accoglibili. Di queste, 232 sono le domande presentate da 202 comuni, che hanno ricevuto complessivamente 80,4 milioni di euro;
- fattispecie b): 5 candidature accolte, per un importo complessivo di spazi finanziari richiesti pari a 2,138 milioni di euro, interamente accoglibili. Tale fattispecie riguardava, come detto, solo le province e le città metropolitane;
- fattispecie c): 3.221 candidature accolte, per un importo complessivo di spazi finanziari richiesti pari a 852 milioni di euro. Per tale fattispecie, pertanto, dal momento che la richiesta di spazi eccedeva il plafond residuo disponibile (pari a 378,4 milioni di euro), è stata applicata una riduzione lineare pari al 55,59% dell'importo richiesto. Le domande accolte presentate da 1.308 comuni sono state 2.687, per un importo complessivo di spazi finanziari concessi pari a 315,2 milioni di euro (rispetto ai 709,8 milioni di euro richiesti).

Pertanto, i comuni beneficiari di spazi finanziari sono complessivamente 1.435, in quanto 75 comuni hanno ottenuto spazi finanziari per le fattispecie a) che c). Gli spazi finanziari concessi al comparto dei comuni ammontano complessivamente ad oltre 395milioni di euro.

Tabella 4. Ripartizione spazi finanziari concessi per tipologia di ente, valori assoluti (in migliaia di euro) e percentuali				
TIPOLOGIA ENTE	NUMERO ENTI BENEFICIARI		AMMONTARE SPAZI FINANZIARI	
	v.a.	%	v.a.	%
COMPARTO COMUNI	1.435	95,20%	395.731	82,40%
di cui Friuli V:G, Trentino A..A., Valle d'Aosta	49	3,40%	9.855	2,50%
CITTA' METROPOLTANE	6	0,40%	25.394	5,30%
COMPARTO EX PROVINCE	67	4,40%	58.876	12,30%
TOTALE	1.508	100,00%	480.000	100,00%

Fonte: elaborazione IFEL su dati SMES

Restringendo l'analisi ai soli comuni appartenenti alle regioni a statuto ordinario, alla Sicilia e alla Sardegna emerge come il 66% dei comuni beneficiari si concentri nel nord Italia. Si segnala, tuttavia, l'ottima performance dei comuni del centro e del sud Italia. Infatti, gli spazi finanziari concessi sono pari rispettivamente al 15% circa e al 23% circa, pur rappresentando questi enti rispettivamente il 12,3% e il 21,6% del totale.

Tabella 5. Ripartizione spazi finanziari concessi ai comuni appartenenti alle Regioni a statuto ordinario e alle Regioni Siciliana e Sardegna, per regione, valori assoluti (in migliaia di euro) e percentuali

REGIONE	Comuni beneficiari		Popolazione al 31.12.2014		Spazi finanziari	
	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%
PIEMONTE	209	15,1%	2.155.378	8,6%	29.786	7,7%
LOMBARDIA	397	28,6%	5.255.698	21,0%	121.861	31,6%
VENETO	156	11,3%	2.208.724	8,8%	41.465	10,7%
LIGURIA	36	2,6%	969.489	3,9%	7.775	2,0%
EMILIA-ROMAGNA	119	8,6%	2.582.020	10,3%	36.006	9,3%
TOSCANA	77	5,6%	1.827.913	7,3%	21.795	5,6%
UMBRIA	11	0,8%	293.825	1,2%	2.757	0,7%
MARCHE	46	3,3%	723.008	2,9%	9.405	2,4%
LAZIO	36	2,6%	3.249.764	13,0%	24.755	6,4%
ABRUZZO	37	2,7%	305.220	1,2%	7.325	1,9%
MOLISE	10	0,7%	64.623	0,3%	7.732	2,0%
CAMPANIA	63	4,5%	1.272.591	5,1%	27.119	7,0%
PUGLIA	43	3,1%	1.257.995	5,0%	14.274	3,7%
BASILICATA	10	0,7%	93.831	0,4%	2.423	0,6%
CALABRIA	20	1,4%	461.973	1,9%	6.939	1,8%
SICILIA	68	4,9%	1.697.810	6,8%	17.230	4,5%
SARDEGNA	48	3,5%	551.271	2,2%	7.227	1,9%
ITALIA	1.386	100,0%	24.971.133	100,0%	385.876	100,0%
NORD	917	66,2%	13.171.309	52,7%	236.893	61,4%
CENTRO	170	12,3%	6.094.510	24,4%	58.712	15,2%
SUD E ISOLE	299	21,6%	5.705.314	22,8%	90.271	23,4%

Fonte: elaborazione Ifel su dati SMES

Rispetto alla ripartizione per classe demografica è nei piccoli comuni, ossia quelli in cui risiedono meno di 5.000 abitanti, che si concentra il maggior numero di enti beneficiari. Questi rappresentano infatti il 43% del totale, sebbene gli spazi finanziari assegnati siano pari soltanto al 20% circa del comparto. È invece nei comuni con popolazione compresa tra

i 5.001 e i 10mila abitanti che si osserva il maggior ammontare di spazi finanziari concessi (88 milioni di euro, pari al 23% circa del totale).

Tabella 6. Ripartizione spazi finanziari concessi per classe demografica dei comuni appartenenti alle Regioni a statuto ordinario e alle Regioni Siciliana e Sardegna, valori assoluti (in migliaia di euro) e percentuali

Classe demografica	Comuni beneficiari		Popolazione al 31.12.2014		Spazi finanziari	
	v.a.	%	v.a.	%	v.a.	%
Fino a 1.000	43	3,1%	33.084	0,1%	2.690	0,7%
Da 1.001 a 5.000	556	40,1%	1.504.178	6,0%	75.403	19,5%
Da 5.001 a 10.000	345	24,9%	2.453.323	9,8%	88.383	22,9%
Da 10.001 a 20.000	237	17,1%	3.221.230	12,9%	69.289	18,0%
Da 20.001 a 60.000	151	10,9%	5.101.917	20,4%	73.211	19,0%
Da 60.001 a 100.000	27	1,9%	2.045.272	8,2%	12.830	3,3%
Da 100.001 a 250.000	17	1,2%	2.615.898	10,5%	14.036	3,6%
Oltre 250.000	10	0,7%	7.996.231	32,0%	50.032	13,0%
ITALIA	1.386	100,0%	24.971.133	100,0%	385.876	100,0%

Fonte: elaborazione Ifel su dati SMES

Il taglio lineare di oltre la metà degli spazi finanziari richiesti nell'ambito della fattispecie c), rischiando di limitare l'efficacia degli interventi previsti dagli enti locali, anche alla luce delle nuove regole contabili, secondo le quali qualsiasi intervento di spesa deve trovare sin dall'inizio la propria copertura finanziaria, ha indotto a prevedere due misure volte a limitare tale rischio. La prima, già presente nell'avviso pubblico e nel successivo decreto del Presidente del Consiglio di assegnazione degli spazi finanziari, consente di procedere ad una eventuale perequazione orizzontale degli spazi finanziari nel caso in cui, a seguito del monitoraggio, si dovessero rendere disponibili ulteriori spazi finanziari per effetto di eventuali rinunce; la seconda misura consente agli enti di concentrare l'utilizzo degli spazi finanziari concessi anche solo su uno dei progetti inizialmente previsti ed oggetto della propria richiesta, oppure impiegarli in uno solo dei

lotti funzionali previsti o, ancora, ridurre la dimensione degli interventi. Infine, pur configurandosi come una misura opportunamente finalizzata a sostegno degli impegni di spesa assunti in corso d'anno, si ritiene che gli spazi finanziari concessi costituiscano una riduzione del saldo anche con riferimento alle quote di FPV connesse all'utilizzo di avanzo di amministrazione. Tale considerazione è da intendersi confermata anche per gli spazi finanziari concessi a favore degli interventi di bonifica ambientale conseguenti ad attività mineraria. È del tutto evidente che tale interpretazione discende direttamente dalla necessità di prescindere dal principio cardine della contabilità armonizzata, ovvero la competenza finanziaria potenziata.

5. Il sistema di monitoraggio e controllo

Per il 2016, gli enti locali sottoposti ai nuovi vincoli di finanza pubblica devono inviare, esclusivamente attraverso 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>, il monitoraggio e la certificazione finale del saldo di competenza.

Le informazioni concernenti il monitoraggio degli adempimenti relativi al nuovo vincolo di finanza pubblica, nonché i tempi e le modalità di invio del prospetto sono definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 53279 del 20 giugno 2016 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 19 luglio 2016). Per il 2016, diversamente dal passato, sono previste tre rilevazioni: 30 giugno, 30 settembre e 31 dicembre. In particolare, il nuovo ulteriore termine del 30 settembre 2016 rappresenta una novità rispetto al monitoraggio semestrale del Patto di stabilità, disposta per fornire elementi utili e maggiormente aggiornati in fase di predisposizione della manovra di finanza pubblica per il 2017. Le informazioni rilevate, cumulate a tutto il periodo di riferimento, devono essere trasmesse entro 30 giorni dalla fine del periodo di riferimento.

Il modello per il monitoraggio è articolato in due Sezioni. La Sezione 1 riguarda specificatamente il saldo di competenza finanziaria e consente di verificare, a preventivo e a consuntivo, il rispetto del saldo come differenza tra le entrate finali e le spese finali, comprensivo delle voci riguardanti il fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa, al netto della quota rinveniente dall'indebitamento e al netto delle esclusioni previste dalla legge di stabilità 2016, tenuto altresì conto delle eventuali variazioni dell'obiettivo del saldo a seguito dei patti di solidarietà 2016 e degli effetti connessi all'applicazione dei patti orizzontali negli anni 2014 e 2015. E' articolato in due colonne:

- colonna a: contiene le informazioni relative alle previsioni di competenza finanziaria (rilevazione al 30 giugno), nonché i dati previsionali assestati (rilevazione al 30 settembre) e definitivi (rilevazione al 31 dicembre) per l'anno in corso, desunti dal prospetto obbligatorio allegato al bilancio di previsione⁷⁾ nonché dai suoi successivi aggiornamenti obbligatori;
- colonna b: registra i dati gestionali (accertamenti, impegni e stanziamenti del FPV) desumibili dalle scritture contabili, necessari per la verifica del rispetto del saldo finale di competenza.

La Sezione 2, invece, consente l'acquisizione di importanti elementi informativi, desumibili dai bilanci di previsione, utili per la finanza pubblica, quali:

- il FPV di entrata e di spesa, di parte corrente e in conto capitale,
- la quota del FPV di entrata e di spesa in conto capitale finanziata da debito,
- il FCDE di parte corrente e in conto capitale, complessivo e al netto della quota finanziata da avanzo,

7 Si tratta del prospetto obbligatorio da allegare al bilancio di previsione ai sensi dell'art. 1 comma 712 della legge di stabilità 2016 (Allegato 9 al D.lgs n. 118/2011 - Bilancio di previsione denominato "Prospetto di verifica rispetto dei vincoli di finanza pubblica").

- la composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015, con indicazione della parte accantonata, vincolata, destinata agli investimenti, disponibile, nonché il disavanzo di amministrazione.

Anche per il 2016 rimane in vigore la normativa già prevista per il Patto di stabilità secondo la quale, nel caso in cui dai dati del monitoraggio risultino andamenti della spesa non coerenti con gli impegni finanziari assunti con l'Unione europea, il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, può proporre adeguate misure di contenimento di tali spese.

Per il nuovo vincolo di finanza pubblica si chiede agli enti di certificare, entro il termine del 31 marzo di ciascun anno, il rispetto del saldo finale di competenza nell'anno precedente (comma 720 L. 208/2015), secondo un prospetto definito con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Tale certificazione deve essere firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria ed inviata attraverso il sistema web all'indirizzo <http://pareggiobilancio.mef.gov.it>. Tale certificazione ha valore giuridico, ai sensi dell'articolo 45, comma 1, del Codice dell'Amministrazione Digitale: in altri termini, la certificazione così trasmessa non deve essere successivamente inviata anche per posta ordinaria.

La mancata trasmissione della certificazione entro il 31 marzo costituisce inadempimento all'obbligo del rispetto del nuovo saldo di finanza pubblica, e come tale, pertanto, sanzionato. Nel caso in cui la trasmissione della certificazione avvenga in ritardo, ma comunque entro trenta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto ed attesti il rispetto del saldo di competenza, all'ente si applica la sola sanzione relativa al divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo (comma 723, lettera e) legge di stabilità 2016).

La certificazione del Patto di stabilità 2015

La disciplina prevista per la certificazione del saldo finale di competenza, normata dai commi 720-722 della legge di stabilità 2016, ricalca quella prevista per la certificazione del Patto di stabilità, tanto con riferimento alle modalità di invio della documentazione attestante il rispetto dell'obiettivo e delle attività da porre in essere da parte del commissario ad acta (la cui nomina viene tuttavia anticipata a 30 giorni decorso il termine per l'approvazione del rendiconto della gestione, rispetto ai precedenti 60 giorni) che alle sanzioni previste in caso di ritardo nell'invio della documentazione attestante il rispetto dell'obiettivo.

Tuttavia, relativamente alla certificazione del Patto di stabilità 2015, il decreto legge 24 giugno 2016, n. 113 ha introdotto una importante novità, riducendo la portata della sanzione prevista per il mero ritardo nell'invio della certificazione. Nello specifico, la norma prevede che, nel caso in cui quest'ultima sia stata trasmessa entro il 30 aprile 2016 (anziché entro il 31 marzo) ed attesti il rispetto dei vincoli di finanza pubblica, al comune non viene applicato il divieto di assunzione del personale.

Nel caso in cui, invece, decorsi 30 giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto, l'ente non abbia 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, pena la decadenza dal ruolo di revisore. Se il commissario ad acta trasmette la certificazione entro tale termine (ossia sessanta giorni dal termine stabilito per l'approvazione del rendiconto) e tale documento attesta il conseguimento dell'obiettivo del saldo finale di competenza, all'ente si applicano le sole sanzioni relative al divieto di assunzione di personale e

alla riduzione delle indennità degli amministratori (comma 723, lettere e) ed f) legge di stabilità 2016). 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. Se, invece, la certificazione del saldo finale di competenza viene trasmessa oltre i 60 giorni successivi al termine stabilito per l'approvazione del rendiconto, all'ente sono comminate tutte le sanzioni di cui al comma 723 della legge di stabilità 2016, anche se la documentazione inviata attesta il rispetto dei vincoli di finanza pubblica. Inoltre, tali enti non hanno diritto all'erogazione da parte del Ministero dell'interno delle risorse o trasferimenti oggetto di sospensione.

Decorsi 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, gli enti locali possono trasmettere nuove certificazioni a rettifica di quelle precedentemente inviate, solo se la nuova attestazione rilevi un peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo di saldo precedentemente comunicato. La circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 esplicita i casi in cui gli enti, a seguito di un "peggioramento del proprio posizionamento rispetto all'obiettivo di saldo", devono procedere con un nuovo invio:

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

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

Il saldo finale di competenza, infine, continua a rappresentare uno dei capisaldi dei controlli effettuati dalla Corte dei conti. L'art. 148-bis, comma 1

delTUEL prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno. Per estensione, la circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 ritiene che tale controllo possa estendersi anche alle nuove regole di finanza pubblica e al saldo finale di competenza. In particolare, oltre alla possibilità di comminare sanzioni pecuniarie ad amministratori e responsabili finanziari che abbiano posto in essere comportamenti elusivi o abbiano applicato, in maniera consapevole, non correttamente i principi contabili armonizzati, alle Sezioni regionali della Corte dei conti spettano 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.

Infine, Il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, in virtù delle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, provvede ad effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile. Tali Servizi ispettivi, pertanto, essendo chiamati a svolgere verifiche presso gli enti territoriali volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, effettuano controlli anche sull'andamento della gestione finanziaria rispetto agli aggregati rilevanti ai fini del concorso degli enti territoriali ai saldi di finanza pubblica e sull'eventuale elusione dei vincoli imposti dallo stesso.

6. Le sanzioni per il mancato rispetto del saldo finale di competenza

Il sistema sanzionatorio, cui sono assoggettati gli enti in caso di mancato rispetto del nuovo vincolo di finanza pubblica, è delineato dal comma 723 della legge di stabilità 2016. In analogia con quanto previsto in caso di sfioramento dell'obiettivo imposto dal Patto di stabilità, la normativa in vigore prevede che, nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, gli enti locali:

- a. sono assoggettati ad una riduzione del fondo di solidarietà comunale⁽⁸⁾ in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato. Analogamente, gli enti locali di Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e di Bolzano sono assoggettati ad una riduzione dei trasferimenti correnti erogati dalle medesime regioni o Province autonome in misura pari all'importo corrispondente allo scostamento registrato. In caso di incapacienza, gli enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue. In caso di mancato versamento nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, il recupero è operato a valere su qualunque assegnazione finanziaria dovuta dal Ministero dell'interno e, in caso di incapacienza, lo stesso Ministero può trattenere le relative somme all'atto del pagamento dell'imposta municipale propria⁽⁹⁾;
- 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⁽¹⁰⁾. In altri termini, l'ente inadempiente nel 2016 non può

8 Città metropolitane e province sono invece assoggettate ad una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio di un importo pari allo scostamento. Per le province siciliane e sarde inadempienti, invece, si prevede la riduzione dei trasferimenti erariali.

9 In caso di incapacienza, per le città metropolitane e le province, il Ministero dell'interno può trattenere le relative somme all'atto del riversamento alle medesime dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori.

10 La corrispondente sanzione in regime di Patto prevedeva l'impossibilità di impegnare spese correnti, con imputazione all'esercizio successivo a quello dell'inadempienza, per un importo superiore ai corrispondenti impegni effettuati nel triennio precedente a quello di

impegnare nel 2017 spese correnti in misura superiore agli impegni effettuati nell'anno 2015, così come risultano dal rendiconto della gestione dell'ente;

c. non possono ricorrere all'indebitamento per gli investimenti. Pertanto, così come già avveniva in passato con il Patto di stabilità, i mutui e i prestiti obbligazionari o le aperture di linee di credito devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento dell'obiettivo relativo all'anno precedente. In assenza di tale attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito. A tal riguardo, la circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 precisa che costituiscono indebitamento, e pertanto rientrano nel divieto:

- l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e ad attività finanziarie e non finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap (cosiddetto upfront), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia;
- il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario;
- la ristrutturazione di debiti verso fornitori che prevedano il coinvolgimento diretto o indiretto dell'ente locale;
- il leasing finanziario, quando il contratto, anche se definito "di leasing operativo", stipulato successivamente al 1° gennaio 2015, prevede la facoltà di riscattare il bene.

Analogamente, la circolare specifica che tale divieto non opera:

- in caso di devoluzione di mutui contratti dall'ente locale in anni precedenti. In questo caso, infatti, non si è in presenza di assunzione di nuovi mutui, ma di una diversa finalizzazione di un mutuo già esistente;

riferimento (art. 31, c. 26 lett. b) legge 183/2011).

- in presenza di mutui ed emissioni obbligazionarie, il cui ricavato è destinato all'estinzione anticipata di precedenti operazioni di indebitamento che consentono una riduzione del valore finanziario delle passività;
 - in caso di sottoscrizioni di mutui la cui rata di ammortamento è a carico di un'altra amministrazione pubblica;
 - per le operazioni che non comportano risorse aggiuntive ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio;
- d. non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. Sono, inoltre, vietati i contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi di tale sanzione;
- e. devono rideterminare le indennità di funzione ed 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.

Nel caso in cui il mancato conseguimento del saldo finale di competenza sia accertato 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, mediante l'invio di una nuova certificazione. In questa evenienza, si applicano tutte le sanzioni previste dal comma 723 della legge di stabilità 2016 nell'anno successivo a quello della comunicazione del mancato conseguimento di tale saldo, con l'unica precisazione che la sanzione relativa alla rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza è comminata al sindaco e ai componenti della giunta in carica nell'esercizio in cui è avvenuto il mancato conseguimento del vincolo di finanza pubblica.

Inoltre, è prevista la nullità dei contratti di servizio e degli altri atti posti in essere che si configurano come elusivi delle nuove regole di finanza pubblica. Anche in questo caso, la circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 contiene alcune fattispecie di comportamenti elusivi. Tra questi, l'imputazione consapevole delle entrate e delle spese non ai titoli corrispondenti, ma in titoli esclusi dai vincoli di finanza pubblica (per esempio, allocazione di voci di spesa tra le partite di giro invece che tra le spese correnti o in conto capitale), oppure la sovrastima delle entrate correnti o la sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l'ente e le sue società.

Infine, la normativa vigente conferma le sanzioni pecuniarie a carico degli amministratori e del responsabile finanziario nel caso in cui le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti accertino che il rispetto dei vincoli di finanza pubblica sia stato realizzato in maniera artificiosa e attraverso forme elusive o una non corretta applicazione dei principi contabili previsti dall'armonizzazione. Al verificarsi di tali condizioni, la Sezione regionale della Corte dei conti può corrispondere agli amministratori una sanzione pecuniaria il cui importo può essere pari ad un massimo di 10 volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione dell'evasione, mentre al responsabile finanziario tale sanzione non può essere superiore a tre mensilità, al netto degli oneri fiscali e previdenziali.

Le sanzioni per lo sfioramento del Patto di stabilità 2015

I dati delle certificazioni del Patto di stabilità interno del 31 marzo scorso hanno evidenziato un significativo aumento dei casi di mancato raggiungimento dell'obiettivo (143 Comuni, a fronte di circa 80 casi nel 2014), soprattutto tra gli enti di minori dimensioni demografiche, ovvero quelli più colpiti nel 2015 dalla riduzione di risorse dovuta all'avvio del sistema perequativo basato sui fabbisogni e sulle capacità fiscali standard.

Gli sfioramenti registrati sono dovuti a molteplici fattori, i più ricorrenti dei quali sono riconducibili:

- all'avvio a regime del nuovo sistema contabile che, modificando le imputazioni in bilancio di rilevanti quote di entrata (non più utili ai fini del Patto), ha provocato difficoltà di copertura specifiche. È il caso degli enti che hanno effettuato dismissioni societarie nel corso del 2015, la cui relativa entrata non era però rilevante ai fini del Patto;
- al forte taglio di risorse subito nel corso del 2015, come nel caso dei comuni che si sono visti ridurre il Fondo per effetto di una sovrastima ministeriale del gettito da terreni montani;
- a regolazioni contabili tra IMU e Fondo di solidarietà comunale, contabilizzate nel 2015 ma relative a trattenute IMU per alimentazione del Fondo 2014;
- alla improrogabilità dei pagamenti a valere su fondi europei da sostenere entro il termine del 2015, pena la perdita del finanziamento, o per interventi di edilizia scolastica, il cui completamento era imposto entro il 2015;
- allo sfasamento tra i pagamenti sostenuti nel 2015 dalle amministrazioni comunali e finanziamenti regionali materialmente erogati soltanto nel 2016;
- al riconoscimento dello sforamento del Patto in anni successivi, a seguito dell'insorgere di interpretazioni contrastanti delle norme recate da sentenze delle sezioni regionali della Corte dei conti riferite ad anni precedenti.

La dimensione delle sanzioni, pur essendo complessivamente contenuta (circa 95 milioni di euro sulla base di quanto previsto dall'art. 31 comma 26 della legge 12 novembre 2011, n. 183), ha un forte impatto sugli equilibri degli enti coinvolti: infatti, per quasi la metà dei casi la sanzione supera il 10% delle entrate correnti dell'ente.

Tabella 7. Entrate e spese in conto capitale dei comuni non rispettosi del patto di stabilità nel 2015, per classe demografica. Variazioni percentuali di cassa 2014-2015

CLASSE DEMOGRAFICA	COMUNI INADEMPIENTI	VAR % 2014-2015 ENTRATE IN C/CAP	VAR % 2014-2015 SPESE IN C/CAP
Da 1.001 a 3.000	70	20%	65%
Da 3.001 a 5.000	28	36%	103%
Da 5.001 a 10.000	24	1%	56%
Da 10.001 a 20.000	13	-18%	14%
Da 20.001 a 60.000	7	26%	42%
Oltre 60.000	1	14%	-11%

Fonte: elaborazioni Ifel su dati RGS - aggiornamento monitoraggio Patto al 21 luglio 2016

Per i comuni inadempienti, soprattutto di piccole dimensioni, emerge come il differenziale tra spese ed entrate in conto capitale (di cassa) utili ai fini del Patto 2015 dipenda, a seconda dei casi, da ritardi nell'acquisizione di finanziamenti (di norma regionali), o dall'improponibilità dei pagamenti per investimenti già programmati. Sembra emergere come, di fatto, la grande maggioranza degli enti inadempienti abbia effettuato pagamenti pregressi per investimenti o realizzato opere contando su risorse non realizzate nel corso dell'esercizio per fattori esogeni.

L'art. 7 del decreto legge 24 giugno 2016, n. 113 ha parzialmente recepito alcune deroghe alle sanzioni in capo ai comuni, sollevate dall'ANCI. In particolare, la sanzione di natura finanziaria (art. 31 comma 26 lettera a) legge n. 183/2011) si applica non per l'intero importo, ma solo per il 30% dello sfioramento. Inoltre, per i comuni che hanno sfiorato il Patto 2015 per interventi di edilizia scolastica la precedente sanzione finanziaria si riduce ulteriormente per un importo pari alla spesa per edilizia scolastica sostenuta nel 2015, purché tale

importo non sia già stato escluso dal saldo ai fini della verifica del rispetto del Patto di stabilità interno. Pertanto, i comuni che non hanno rispettato il Patto e intendono beneficiare di tale previsione devono comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante il sistema web della Ragioneria generale dello Stato all'indirizzo <http://pareggiobilancio.mef.gov.it>, le spese sostenute nel 2015 per interventi di edilizia scolastica, entro il termine del 20 settembre 2016. Sulla base di tali comunicazioni, firmate digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, sono individuati gli importi delle riduzioni da applicare, fino a concorrenza dell'importo della sanzione stessa. Infine, la norma stabilisce che la sanzione finanziaria non si applica neppure ai comuni che non hanno rispettato il Patto 2015 e che, dando origine a fusione con altri comuni, risultano estinti. In sostanza, la sanzione finanziaria di un comune "fuso" non viene estesa al nuovo comune risultante da fusione. In tutti i casi espressamente disciplinati dall'art. 7 del DL 113/2016 vengono introdotte deroghe solo con riferimento alla sanzione di carattere finanziario, mentre restano confermate tutte le altre sanzioni.

7. I patti di solidarietà

Nel passaggio dal Patto di stabilità interno al saldo finale di competenza sancito dalla legge di stabilità per il 2016, il legislatore ha inteso confermare i principali strumenti di flessibilizzazione del vincolo finanziario, finalizzati a favorire gli investimenti degli enti locali, attraverso meccanismi di flessibilità orizzontale e verticale a livello regionale (commi 728-731) e di flessibilità orizzontale a livello nazionale (comma 732). Gli strumenti di redistribuzione degli spazi finanziari costituiscono un elemento fondamentale per l'efficienza del sistema dei vincoli e per la piena attuazione del disegno che ha portato da quest'anno all'effettivo superamento del Patto di stabilità.

7.1 Patto orizzontale nazionale

Il patto orizzontale nazionale consente agli enti locali di tutto il territorio nazionale la redistribuzione degli spazi finanziari, ferma restando l'invarianza a livello di comparto.

La normativa del patto orizzontale nazionale consente agli enti locali che prevedono di conseguire nel 2016 un differenziale negativo rispetto al saldo finale di competenza di richiedere, esclusivamente per la quota di spazi finanziari non soddisfatta tramite il patto regionale, gli spazi finanziari di cui necessitano nell'esercizio in corso per sostenere impegni di spesa in conto capitale. Contestualmente, gli enti locali che prevedono di conseguire un differenziale positivo rispetto al saldo obiettivo possono comunicare l'entità degli spazi che intendono cedere nell'esercizio in corso. In entrambi i casi, la richiesta di spazi o la comunicazione delle cessioni di spazi, da effettuare entro il termine del 15 giugno 2016, deve avvenire tramite il sito web <http://pareggiobilancio.mef.gov.it> del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

Il patto orizzontale nazionale si configura come un prestito di manovra: gli spazi finanziari acquisiti o ceduti sono, infatti, oggetto di restituzione o recupero nel biennio 2017-2018. Così, agli enti locali che acquisiscono spazi finanziari viene riconosciuto, nel biennio successivo, un aggravio (in termini di incremento) del proprio saldo obiettivo, commisurato annualmente alla metà del valore degli spazi finanziari acquisiti. A tale peggioramento corrisponde un miglioramento (in termini di riduzione), sempre nel biennio successivo e sempre per un importo annuale pari alla metà dell'ammontare degli spazi finanziari ceduti, del saldo finale di competenza degli enti locali che cedono spazi finanziari.

Dal momento che la somma dei maggiori spazi finanziari ceduti ed attribuiti, per ogni anno di riferimento, deve essere pari a zero, la norma prevede che, nel caso in cui l'entità delle richieste superi l'ammontare degli spazi finanziari disponibili, l'attribuzione è effettuata in misura proporzionale ri-

spetto agli spazi finanziari richiesti. Sulla base delle domande pervenute, la Ragioneria Generale dello Stato ha reso noto che, dal momento che l'ammontare degli spazi finanziari ceduti dagli enti locali è stato pari a circa 61 milioni di euro, a fronte di una richiesta di spazi finanziari pari a 188 milioni di euro circa, l'attribuzione degli spazi finanziari è stata necessariamente effettuata in misura proporzionale agli spazi finanziari richiesti.

Gli spazi finanziari acquisiti mediante il patto orizzontale nazionale hanno uno specifico vincolo di destinazione: tali spazi devono, cioè, essere utilizzati esclusivamente per sostenere impegni di spesa in conto capitale nell'esercizio in corso. La circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 precisa che gli enti che acquisiscono spazi finanziari nell'ambito del patto orizzontale nazionale devono tendere ad un obiettivo di saldo di finanza pubblica che tenga conto dell'eventuale mancato utilizzo degli spazi finanziari per le finalità per cui sono stati attribuiti. Pertanto, in occasione della certificazione del saldo finale di competenza 2016, il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico finanziario devono attestare che i maggiori spazi finanziari acquisiti sono stati utilizzati esclusivamente per effettuare impegni di spesa in conto capitale, pena il mancato riconoscimento dei maggiori spazi finanziari acquisiti e la validità dei peggioramenti dei saldi obiettivi nel successivo biennio.

7.2 Patto regionale

Le norme vigenti ripropongono, in materia di regionalizzazione del nuovo vincolo di finanza pubblica, i Patti regionali, verticale ed orizzontale (commi 728-731 legge di stabilità 2016), mentre viene meno lo strumento del Patto verticale incentivato, seppure l'ANCI, anche alla luce dei risultati poco confortanti registrati in occasione della prima finestra temporale (15-30 aprile 2016), abbia presentato diverse proposte - purtroppo non recepite - finalizzate alla reintroduzione di tale strumento di flessibilità.

La normativa vigente stabilisce che le regioni possono autorizzare gli enti locali del proprio territorio a peggiorare il proprio saldo, unicamente per

consentire un aumento degli impegni di spesa in conto capitale, fermo restando il rispetto dell'obiettivo complessivo a livello regionale. Tale compensazione può avvenire attraverso un contestuale miglioramento, di pari importo, del saldo dei restanti enti locali della regione (flessibilità orizzontale) e della Regione stessa (flessibilità verticale). Le richieste avanzate dai comuni con popolazione fino a 1.000 abitanti (esclusi dai precedenti vincoli del Patto di stabilità) devono essere prioritariamente soddisfatte, nel caso di spazi finanziari ceduti dalla Regione.

Per il biennio 2016-2017, le Regioni Sicilia, Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta, per le quali vige ancora la disciplina del Patto di stabilità, operano la compensazione a valere sul proprio obiettivo del Patto di stabilità espresso in termini di competenza eurocompatibile di cui all'articolo 1 comma 454 della legge 24 dicembre 2012 n. 228, fermo restando l'obiettivo complessivo a livello regionale. Analogamente, la Regione Trentino-Alto Adige e le province autonome di Trento e Bolzano compiono tale compensazione mediante il contestuale miglioramento, di pari importo, del proprio saldo programmatico riguardante il Patto di stabilità.

Come per il patto nazionale, anche per quello regionale orizzontale, agli enti locali che cedono spazi finanziari è riconosciuto, nel biennio successivo, un miglioramento del proprio saldo finale di competenza, commisurato al valore degli spazi finanziari ceduti, fermo restando l'obiettivo complessivo a livello regionale. Al contrario, agli enti locali che acquisiscono spazi finanziari, nel biennio successivo, sono attribuiti saldi di competenza peggiorati per un importo complessivamente pari agli spazi finanziari acquisiti. La somma degli spazi concessi e attribuiti deve essere, per ogni anno, pari a zero. Anche in questo caso, pertanto si è in presenza di un "prestito di manovra"; in quanto le quote cedute/acquisite devono essere acquisite/cedute con corrispondenti variazioni del saldo nel biennio 2017-18. Le quote di spazi finanziari ceduti dalla regione (patto verticale), invece, possono essere considerate uno "sconto di manovra", in quanto non devono essere restituite, essendo finanziariamente coperte da una corrispondente riduzione del saldo finanziario 2016 della Regione stessa.

La legge di stabilità definisce la tempistica per accedere al patto regionale, individuando due finestre temporali per la richiesta/cessione di spazi finanziari: la prima ad aprile e la seconda a settembre. In particolare, entro il 15 aprile ed il 15 settembre gli Enti locali comunicano all'ANCI, all'UPI e alle Regioni l'entità degli spazi finanziari di cui necessitano per effettuare impegni di spesa in conto capitale o gli spazi finanziari che sono disposti a cedere. Entro il 30 aprile ed il 30 settembre le Regioni e le province autonome definiscono e comunicano agli enti interessati i saldi obiettivo rideterminati e al Ministero dell'economia e delle finanze, con riferimento a ciascun ente locale e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica.

Lo specifico vincolo di destinazione degli spazi finanziari acquisiti, che possono essere utilizzati esclusivamente per sostenere impegni di spesa in conto capitale, viene ulteriormente ribadito dal comma 730 della legge di stabilità, laddove stabilisce che gli spazi finanziari attribuiti e non utilizzati a tale scopo non rilevano ai fini del conseguimento del saldo finale di competenza. La circolare MEF n. 5 del 10 febbraio 2016 precisa, pertanto, che gli enti che acquisiscono spazi finanziari nell'ambito del patto regionale devono tendere ad un obiettivo di saldo di finanza pubblica che tenga conto dell'eventuale mancato utilizzo degli spazi finanziari per le finalità per cui sono stati attribuiti. Il decreto MEF del 20 giugno 2016, inoltre, specifica che, in occasione della certificazione del rispetto dell'obiettivo del saldo, il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico finanziario devono attestare che i maggiori spazi finanziari acquisiti sono stati utilizzati esclusivamente per effettuare impegni di spesa in conto capitale. In assenza di tale attestazione non sono riconosciuti, nell'anno di riferimento, i maggiori spazi finanziari acquisiti, attraverso un peggioramento dell'obiettivo del saldo finale di competenza per un importo pari ai predetti spazi finanziari non utilizzati. Restano validi invece i peggioramenti dei saldi obiettivi nel biennio successivo. Infine, il decreto in questione precisa che gli impegni di spesa in conto capitale a valere sugli spazi finanziari ottenuti tramite i patti di

solidarietà (sia regionale che nazionale) sono oggetto di un controllo di congruenza con le informazioni fornite nell'ambito del monitoraggio nel settore delle opere pubbliche sulla base dei dati presenti nella Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

Il primo step del patto regionale così declinato ha tuttavia evidenziato significative criticità, tali da limitarne la portata e le potenzialità. La normativa attuale, infatti, demanda alla volontà politica dell'ente regionale l'implementazione del Patto verticale, rendendo di fatto tale strumento eventuale. Ne è una riprova che solo tre Regioni hanno attivato tale meccanismo ad aprile. Nel caso del Patto orizzontale, invece, la Regione deve comunque svolgere la funzione di coordinamento assegnata dal legislatore, in primo luogo per quanto concerne la raccolta delle richieste di cessione/acquisizione di spazi finanziari provenienti dagli enti locali interessati, dando adeguata e tempestiva comunicazione circa modalità, criteri di virtuosità e tempi utili per gli adempimenti conseguenti, anche sulla base di criteri da definire in collaborazione con le autonomie locali. Anche in questo caso, tuttavia, in occasione del primo step di aprile non sempre tali procedure sono state attivate. Sulla base di tali considerazioni, e al fine di ridare slancio ai patti regionali, l'ANCI, come già anticipato, in occasione del decreto legge n. 113/2016, ha avanzato diverse proposte finalizzate alla riproposizione del patto verticale incentivato, attraverso lo stanziamento di un contributo erariale di 150 milioni di euro, specificamente preposto a favorire gli enti regionali che intendevano attivare sul proprio territorio tale strumento. In particolare, la proposta mirava prioritariamente a neutralizzare, per l'anno in corso, gli effetti negativi sui bilanci degli enti fino allo scorso anno esclusi dai vincoli del Patto di stabilità interno, dovuti al sopravvenuto obbligo di conseguire un saldo finale di competenza non negativo, escluse le risorse rivenienti da debito e senza l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione.

Un'altra soluzione avanzata dall'ANCI, in sede di Conferenza Unificata, proponeva un'interpretazione innovativa dello strumento del patto orizzontale regionale, facilmente implementabile e compatibile con le dispo-

sizioni normative vigenti, per un pronto rilancio dei patti regionali, nel pieno rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati per l'anno in corso. Per la sua immediata operatività, infatti, il modello proposto necessitava esclusivamente di un'interpretazione estensiva del comma 731 della legge di stabilità 2016, circa un'auspicabile partecipazione diretta delle Regioni al meccanismo del patto orizzontale regionale. In sostanza, per rimediare alla situazione di stasi registrata sul fronte dei patti regionali, si proponeva la possibilità che le Regioni acquisissero anche solo in quota parte, nell'ambito dei patti orizzontali regionali, spazi finanziari messi a disposizione dagli enti locali ricadenti sul proprio territorio. Per le Regioni l'utilizzo di tali spazi finanziari avrebbe avuto un preciso vincolo di destinazione, nel senso che non avrebbero in alcun modo potuto autorizzare ulteriore spesa regionale in conto capitale bensì consentire, almeno in

Prospetto 1. I patti di solidarietà, anno 2016

Definizione	Riferimenti normativi
Patto orizzontale nazionale	articolo 1, comma 732 Legge n. 208 del 2015 (legge stabilità 2016)

via prioritaria, l'utilizzo di debito e avanzo di amministrazione ai Comuni di minori dimensioni fino allo scorso anno esclusi dai vincoli del Patto di stabilità interno. Senza compromettere la tenuta dei conti pubblici, la proposta avrebbe potuto incentivare l'opportunità di fornire un fondamentale ausilio ai comuni per la prima volta sottoposti ai vincoli di finanza pubblica, i quali manifestano obiettive difficoltà di tenuta finanziaria, a causa del forte grado di rigidità tipico dei bilanci di minore consistenza, ampliando, peraltro, la possibilità di cedere spazi finanziari per tutti gli altri enti locali, e limitando, quindi, il fenomeno dell'overshooting. Sul versante regionale, la proposta avrebbe consentito alle Regioni di rafforzare, sul piano quali-quantitativo, la propria funzione di coordinamento nel governo dei vincoli di finanza pubblica in ambito regionale, pur in presenza di un surplus di manovra finanziaria per il biennio 2017-2018 in capo alle Regioni.

	Contenuto	Scadenze
	<p>I Comuni che prevedono di conseguire nel 2016 un differenziale negativo rispetto al saldo finale di competenza possono richiedere, esclusivamente per la quota di spazi finanziari non soddisfatta tramite il patto regionale, gli spazi finanziari di cui necessitano nell'esercizio in corso per sostenere impegni di spesa in conto capitale. Analogamente, i Comuni che prevedono di conseguire, nel 2016, un differenziale positivo rispetto al saldo obiettivo possono comunicare l'entità degli spazi che intendono cedere nell'esercizio in corso</p>	<p>15 giugno: i Comuni indicano la cessione o la richiesta di spazi finanziari 10 luglio: la RGS aggiorna i prospetti del monitoraggio</p>

segue >>

Definizione	Riferimenti normativi
Patto orizzontale regionale	articolo 1, comma 728; 730-731 Legge n. 208 del 2015 (legge stabilità 2016)
Patto verticale regionale	articolo 1, comma 728-730 Legge n. 208 del 2015 (legge stabilità 2016)

	Contenuto	Scadenze
	<p>I Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del saldo a favore dei Comuni della propria regione. Gli spazi finanziari acquisiti possono essere utilizzati unicamente per consentire un aumento degli impegni di spesa in conto capitale</p>	<p>15 aprile: i Comuni comunicano alle Regioni, oltre che all'Anci e all'UPI, gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 aprile: le Regioni definiscono e comunicano agli enti interessati i saldi obiettivo rideterminati e al MEF, con riferimento a ciascun ente locale e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica 15 settembre: i Comuni comunicano alle Regioni, oltre che all'Anci e all'UPI, gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 settembre: le Regioni definiscono e comunicano agli enti interessati i saldi obiettivo rideterminati e al MEF, con riferimento a ciascun ente locale e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica</p>
	<p>La Regione cede spazi ai propri Comuni per sostenere impegni di spesa in conto capitale. Le richieste avanzate dai Comuni con popolazione inferiore ai 1.000 abitanti e dai comuni istituiti per fusione a partire dal 2011 (ossia agli enti esclusi dai precedenti vincoli del Patto di stabilità) devono essere prioritariamente soddisfatte.</p>	<p>15 aprile: i Comuni comunicano alle Regioni, oltre che all'Anci e all'UPI, gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 aprile: le Regioni definiscono e comunicano agli enti interessati i saldi obiettivo rideterminati e al MEF, con riferimento a ciascun ente locale e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica 15 settembre: i Comuni comunicano alle Regioni, oltre che all'Anci e all'UPI, gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 settembre: le Regioni definiscono e comunicano agli enti interessati i saldi obiettivo rideterminati e al MEF, con riferimento a ciascun ente locale e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica</p>

8. La revisione della legge 243/2012: modifiche ed ulteriori criticità

La revisione della legge n. 243/2012 in materia di equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali costituisce un passaggio fondamentale per la stabilizzazione della finanza territoriale ed il consolidamento della ripresa degli investimenti locali. L'applicazione della norma nella sua formulazione originaria, infatti, prevista a decorrere dal 2017, non sarebbe stata compatibile con l'entrata in vigore del sistema contabile armonizzato ed il superamento del Patto di stabilità interno in favore del nuovo vincolo di finanza pubblica basato sul principio della competenza finanziaria potenziata. Le modifiche mirano, infatti, ad una profonda revisione degli obblighi di finanza pubblica assegnati agli enti territoriali, con l'esplicito obiettivo di pervenire ad un quadro di vincoli coerenti rispetto alle regole della nuova contabilità pubblica, come evidenziato anche nella relazione tecnica di accompagnamento al disegno di legge. Si legge infatti che *“La necessità di garantire tale coerenza con il nuovo sistema contabile degli enti territoriali è stata conseguita senza precludere il raggiungimento degli equilibri di finanza pubblica in generale, individuando quale obiettivo fondamentale da perseguire, il saldo tra entrate finali e spese finali, basato sulla competenza finanziaria potenziata introdotto dalla riforma della contabilità. Tale obiettivo è il più vicino al saldo rilevato dall'ISTAT ai fini del computo dell'indebitamento netto nazionale, in coerenza con gli equilibri di finanza pubblica stabiliti a livello comunitario.”*

L'avvio a regime del nuovo sistema contabile viene quindi considerato una condizione sufficiente per superare il meccanismo della competenza mista vigente in regime di Patto di stabilità interno, che sul fronte delle spese in conto capitale prendeva a riferimento il dato di cassa, essendo quello di competenza ritenuto inadatto per il calcolo dell'indebitamento netto. Le modifiche della legge 24 dicembre 2012, n. 243 approvate con legge 12 agosto 2016, n. 164 hanno apportato importanti correttivi ed integrazioni al testo precedentemente in vigore. Nel complesso, rispetto alle disposizioni precedenti, il testo recepisce diversi cambiamenti particolarmente attesi dal sistema delle autonomie locali, superando molte rigidità e difficoltà applicative.

In particolare, la modifica più consistente riguarda il superamento dell'obbligo di conseguire un bilancio in equilibrio, a previsione e a consuntivo, sia in termini di competenza che di cassa (art. 9). Infatti, in linea con quanto previsto per il 2016 dalla legge di stabilità, i vincoli di competenza e cassa originariamente previsti sono sostituiti dall'unico vincolo del saldo di competenza non negativo tra le entrate finali (titoli 1, 2, 3, 4 e 5 del nuovo schema di bilancio della contabilità armonizzata) e le spese finali (titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema). Inoltre, dal 2020 viene strutturalmente prevista l'inclusione del fondo pluriennale vincolato (FPV) tra le entrate e le spese finali che compongono il saldo di finanza pubblica, escluse le quote finanziate con debito, dando così una soluzione positiva alla coerenza tra il nuovo vincolo di finanza pubblica (il saldo di competenza) e le regole contabili armonizzate, confermando la declinazione del saldo adottata già per il 2016. Come più volte evidenziato in questo capitolo, l'inclusione del FPV nel saldo è una condizione fondamentale per assicurare capacità di programmazione e dinamismo sul fronte degli investimenti locali. Tuttavia, se tale problematica trova soluzione a partire dal 2020, rimane ancora aperta per il triennio 2017-2019. La novellata legge 243, infatti, demanda la scelta sulla considerazione del FPV alla prossima legge di bilancio, "compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica", seppure "su base triennale". Si tratta di una soluzione insoddisfacente, sebbene migliorativa rispetto all'iniziale proposta del Governo di modifica della legge, che non indicava uno stabile assetto a regime e configurava un sistema di determinazione anno per anno di questo importante elemento. Di fatto, la regola finanziaria avrebbe conosciuto una sua effettiva definizione soltanto a fine dicembre di ciascun anno, limitando, di fatto, il rilancio degli investimenti pubblici locali che il superamento del Patto di stabilità intende invece promuovere.

La nuova formulazione dell'art. 9 prevede, inoltre, da un lato, un meccanismo sanzionatorio rinnovato, basato sul recupero triennale a quote costanti dell'eventuale sfioramento registrato dall'ente locale e, dall'altro, un incentivo premiale tra gli enti rispettosi del vincolo di finanza pubblica. Sia le sanzioni che i premi dovranno trovare una specifica disciplina nella legislazione ordinaria statale, la quale dovrà, altresì, attenersi a cri-

teri di proporzionalità tra premi e sanzioni e tra sanzioni e violazioni, nonché alla corrispondenza di comparto per quanto attiene alla distribuzione degli effetti finanziari che ne derivano. Si tratta di un'innovazione significativa, che supera l'approccio di mera vigilanza centralistica fino ad oggi in vigore, a favore di un più equilibrato ed adattabile proporzionamento alla dimensione e all'incidenza delle violazioni osservate.

Un'ulteriore importante modifica alla legge 243 riguarda le operazioni di indebitamento poste in essere dagli enti (art. 10). In particolare, queste non dovranno più essere soggette alla verifica di un saldo finale di cassa non negativo riferito al complesso degli enti territoriali della regione interessata, bensì dovranno garantire il rispetto del saldo finale di competenza a livello aggregato, compresa la medesima Regione. In tale ambito diventano, pertanto, cruciali le intese da concludere in ambito regionale, la cui valenza dovrà auspicabilmente assumere respiro pluriennale. Inoltre, in merito al finanziamento degli investimenti tramite ricorso al debito o utilizzo degli avanzi di amministrazione, non necessitano di alcuna ratifica/autorizzazione in sede di "intesa" regionale le operazioni autonomamente programmate dal singolo ente nel rispetto del proprio saldo finale di competenza. Ne consegue che le intese in ambito regionale avranno la medesima funzione svolta precedentemente dal Patto orizzontale regionale, con finalità redistributive a somma zero di spazi finanziari rilevanti ai fini del saldo di finanza pubblica.

Inoltre, anche grazie al recepimento di una proposta dell'ANCI, viene colmata l'iniziale assenza di uno strumento di regolazione appositamente finalizzato alla redistribuzione, su scala nazionale, degli oneri di finanza pubblica assegnati agli enti territoriali. La nuova formulazione dell'art. 10, infatti, assegna ai patti di solidarietà nazionali una funzione complementare rispetto alle intese concluse in ambito regionale, facendone ovviamente salvi gli effetti rispetto all'invarianza del saldo finale di competenza a livello regionale. La proposta dell'ANCI nasceva dalla convinzione che il pieno utilizzo della capacità di spesa autorizzata dalla manovra finanziaria difficilmente può essere perseguito esclusivamente tramite intese di carattere regionale. Lungo il territorio nazionale, infatti, risultano molto dif-

ferenziate le condizioni operative di partenza dei diversi enti, sia sul piano economico-finanziario sia quanto a dotazioni infrastrutturali, nonché per le capacità di coordinamento interistituzionale fin qui messe in luce.

Nonostante i significativi miglioramenti apportati alla legge 243, permangono, tuttavia, importanti criticità da risolvere. Innanzitutto, alla legge ordinaria sono demandate molte scelte di primaria importanza, primo tra tutti l'inserimento del fondo pluriennale vincolato nel computo del saldo finale di competenza. Il FPV rappresenta un insostituibile elemento di raccordo intertemporale tra i bilanci annuali, condizione per il superamento della previgente gestione dei residui, a vantaggio dell'efficacia dell'azione pubblica e della trasparenza dei conti. Si auspica, pertanto, che venga accolta l'esigenza tecnica e politica di anticipare al 2017 l'inclusione del FPV nel computo del saldo di finanza pubblica, consolidando il sistema avviato nel 2016 e superando le riserve ancorate a problemi di copertura finanziaria derivanti dal maggior volume di spesa - in massima parte d'investimento - che gli enti locali potrebbero così mettere in campo. Non si ravvedono, peraltro, particolari ostacoli sotto questo aspetto, dal momento che le eventuali esigenze restrittive che il Governo volesse porre a carico della finanza territoriale potrebbero trovare copertura mediante la previsione di altri vincoli ragionevoli e di carattere generale. Tale opzione, certo non augurabile, determinerebbe tuttavia effetti meno distorsivi rispetto a qualsiasi soluzione basata sul depotenziamento del FPV, che imporrebbe maggiori sacrifici paradossalmente proprio agli enti con maggiore propensione agli investimenti.

Il nuovo sistema dovrà altresì porsi l'obiettivo di incentivare gli enti territoriali al pieno utilizzo degli spazi disponibili, soprattutto attraverso i patti infrannuali. Le esperienze hanno evidenziato come, in assenza di incentivazione rivolta alle Regioni (i cd. "verticali incentivati"), il sistema di redistribuzione non ha mai raggiunto risultati davvero significativi, pur registrando il comparto dei Comuni un "eccesso di contributo" alla finanza pubblica, conseguendo saldi complessivamente ben superiori agli obiettivi assegnati. Appare dunque decisivo cogliere l'occasione per ri-

lanciare l'opportunità di individuare ulteriori soluzioni utili a contrastare efficacemente il fenomeno dell'overshooting. Pertanto, definita con legge ordinaria la portata della manovra finanziaria assegnata al comparto degli enti territoriali, anche per il Governo l'obiettivo dovrebbe essere quello di favorire, mediante specifiche misure di finanza pubblica, un pieno utilizzo della capacità di spesa consentita al sistema.

**La gestione
delle entrate comunali
nel 2016**

3

Premessa

Le modifiche normative intervenute nel corso del 2016 hanno parzialmente inciso sulla disciplina dei tributi raggruppati dalla sigla "IUC", ma in realtà autonome e distinte fattispecie di prelievo: IMU, TASI e TARI, introducendo agevolazioni ed esenzioni specifiche, tra le quali spiccano l'abolizione dei prelievi sulle abitazioni principali non "di lusso" e sui terreni agricoli condotti direttamente da agricoltori professionali, nonché il ripristino del regime di esenzione dei terreni montani e collinari previgente alle modifiche introdotte con i decreti legge n. 66 del 2014 e n. 4 del 2015.

Anche nel 2016 è stato accantonato il tema della razionalizzazione e riordino dei prelievi locali, con l'ipotesi di una local tax sostitutiva dei tributi a base immobiliare (IMU e TASI), fino ad inglobare anche altri tributi minori, mentre l'introduzione del blocco della manovrabilità delle aliquote dei tributi propri e la trasformazione in trasferimenti statali compensativi dei gettiti aboliti per oltre 4,5 miliardi di euro hanno contribuito ad un ulteriore irrigidimento della gestione finanziaria.

La riorganizzazione del sistema fiscale resta dunque un tema aperto alle più diverse soluzioni e cruciale per ristabilire il circuito autonomia-responsabilità nella fiscalità comunale, fortemente degradato a seguito

dell'introduzione dell'IMU e del progressivo azzeramento del contributo statale alle risorse dei Comuni. Paradossalmente, il periodo 2011-2015 ha visto, al tempo stesso, il più imponente intervento di riduzione delle risorse statali assegnate ai Comuni, che si azzerano dal 2015, accompagnato dalla straordinaria crescita del prelievo fiscale locale, che però, per quote cospicue, finisce per finanziare direttamente o indirettamente gli equilibri di finanza pubblica. Le sempre più complicate formule di riequilibrio delle differenze di base imponibile tra i diversi territori, attraverso la trattenuta dal gettito IMU di base e la sua redistribuzione in funzione del mantenimento delle risorse storiche di ciascun ente, sono l'esemplificazione più evidente di un sistema ormai disancorato dai principi faticosamente composti nel disegno del federalismo fiscale, la legge n. 42 del 2009, e sempre più bisognoso di un riassetto di ampio respiro.

Gli aspetti più significativi e i dettagli del funzionamento del FSC e dell'avvio della perequazione delle risorse basata sui fabbisogni e sulle capacità fiscali standard vengono riepilogati nel capitolo successivo. Per ciò che riguarda le entrate, prima di entrare nelle questioni specifiche che caratterizzano la manovra 2016, vale la pena di sottolineare l'importanza di uno sforzo continuo, anche a prescindere da scadenze e necessità contingenti, nel mantenere aperto un confronto sulle prospettive di riordino che devono restituire, non solo stabilità all'assetto tributario quale presupposto essenziale per l'attuazione di politiche fiscali eque e sostenibili, ma anche il ripristino di effettivi margini di manovrabilità sulle aliquote e la semplificazione di regole e adempimenti, sia dei Comuni che dei contribuenti.

In questo capitolo sono passate in rassegna, anzitutto, le novità contenute nella legge di stabilità 2016 (legge 28 dicembre 2015, n.208) che riguardano i tributi locali (paragrafo 1), su cui l'IFEL ha costantemente elaborato e messo a disposizione degli amministratori e dei funzionari comunali specifiche note di commento e webinar di approfondimento. In particolare, sono stati trattati i temi connessi alla definizione ed applicazione delle nuove agevolazioni IMU per i comodati ed i concordati, del nuovo regime fiscale dei fabbricati cd. "imbullonati", dell'esenzione IMU per tutti i terreni

agricoli posseduti e condotti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali e il ripristino della previgente esenzione dei terreni agricoli montani sulla base della Circolare n.9 del 14 giugno 1993, il blocco dei tributi locali ad eccezione della TARI e altre misure minori.

Il secondo paragrafo è dedicato alla disciplina del contenzioso tributario che a partire dal 1° gennaio 2016 è stata profondamente innovata dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n.156, recante misure per la revisione degli interpelli e del contenzioso tributario. Il tema si collega al funzionamento degli strumenti deflativi del contenzioso, sia per il loro ruolo nella riduzione e prevenzione dell'insorgere del contenzioso formale, sia nell'ambito della finalità più generale di ravvicinare la fase del controllo e quella della effettiva riscossione delle imposte evase, modificando il rapporto tra fisco e contribuente ed improntandolo a principi di collaborazione e trasparenza. Viene altresì riproposto lo schema di regolamento d'interpello, sulla cui disciplina il D.lgs 156 è intervenuto a modificare la previgente disciplina (art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente - legge n. 212 del 2000).

Il terzo paragrafo è dedicato alle ormai numerose pronunce giurisprudenziali favorevoli agli enti locali riguardanti l'illegittimità di diversi provvedimenti legislativi e ministeriali relativi all'assegnazione di risorse ai Comuni: l'annullamento in sede di giudizio amministrativo dei decreti ministeriali attuativi del taglio compensativo disposto dal DL 201 del 2011 (art. 13, co. 17) per oltre 3 miliardi di euro, in corrispondenza del passaggio dall'ICI all'IMU, in quanto effettuato in base a criteri giudicati illegittimi; l'annullamento del riparto del taglio da spending review di cui al DL n. 95 del 2012, ad opera della Corte Costituzionale, per carenza di concertazione e conseguente rischio di eccesso di aggravio per fasce di enti ad alta spesa intermedia; l'annullamento, da parte di diversi tribunali ordinari, dei recuperi a carico di circa 600 Comuni dovuti a unilaterali mutamenti dei criteri di calcolo considerati illegittimi, relativi al ristoro del minor gettito ICI per effetto dell'attribuzione della rendita catastale degli immobili del gruppo catastale D, già tassati sulla base dei valori contabili dell'impresa proprietaria; la

questione relativa all'imponibilità ai fini IMU/ICI delle piattaforme petrolifere; la questione di legittimità costituzionale del criterio per l'individuazione dei Comuni aventi le caratteristiche di montanità ai fini dell'esenzione IMU, che negli anni 2014-2015 faceva riferimento all'elenco ISTAT senza il sostegno della normativa primaria; la vicenda del riparto e del calcolo dell'addizionale comunale aeroportuale, che - già falciata da quote di spettanza dei più diversi enti e amministrazioni centrali - è stata ulteriormente decurtata in base a norme e provvedimenti amministrativi indifferenti al suo carattere di entrata locale propria, mai modificato da alcuna legge.

Infine, l'ultimo paragrafo è dedicato ad alcuni temi eterogenei che incidono sulla gestione delle entrate comunali, tra i quali il dispositivo di comunicazione al MEF dei dati sui rimborsi dei tributi locali disposti dal 2012 al 2015, che sta provocando negli enti notevoli problematiche a causa della scarsa funzionalità della piattaforma informatica messa a disposizione dei Comuni, il tema del baratto amministrativo, anche alla luce della nuova normativa contenuta nel nuovo codice appalti e le novità normative in tema di Isee (Indicatore della situazione economica equivalente) diffusamente impiegato per le tariffazioni dei servizi a domanda e per l'applicazione di agevolazioni fiscali comunali.

1. La disciplina delle entrate tra blocco degli aumenti dei tributi e nuove agevolazioni

Gli interventi legislativi sui tributi locali sono caratterizzati, da un lato, da scelte di politica fiscale che escludono o agevolano alcune fattispecie dal pagamento dell'IMU e della TASI (abitazione principale, terreni agricoli, cd. "imbullonati", comodati, concordati ecc.), prevedendo al contempo la compensazione per la perdita di gettito subita dai Comuni; dall'altro, dal blocco delle facoltà di aumento dei tributi comunali disposto dalla legge di stabilità "per il 2016".

Prima di entrare nel merito dell'analisi di questi temi, vale la pena soffermarsi brevemente su alcuni aspetti di rilevanza minore, ma che pure incidono sul quadro complessivo delle entrate.

Tra questi rientra l'opportuna abrogazione definitiva dell'IMU secondaria (co. 25 della legge di stabilità 2016), che avrebbe dovuto sostituire i prelievi locali sull'occupazione di spazi pubblici, sulla pubblicità e sulle pubbliche affissioni, ma che non ha mai trovato applicazione.

Un altro elemento che trova positivo riscontro è dato dalla disposizione (co. 739 della legge, che reca l'interpretazione autentica della norma abrogativa degli aumenti sull'imposta sulla pubblicità e sulle affissioni. In particolare, attraverso questo intervento vengono sanati i numerosi problemi applicativi insorti a seguito dell'abrogazione, ad opera del DL n.83 del 2012, delle disposizioni contenute all'art. 11, co. 10, della legge n.449 del 1997, che consentivano ai Comuni, a decorrere dal 1° gennaio 1998, di aumentare l'imposta sulla pubblicità e le affissioni fino ad un massimo del 20% (a decorrere dal 1° gennaio 2000 per le superfici superiori al metro quadro era consentito aumentare l'imposta fino ad un massimo del 50%).

Si segnalano inoltre due disposizioni, fortemente volute dall'ANCI, che riguardano l'utilizzo dei proventi da concessioni edilizie e le anticipazioni di tesoreria.

La prima (co. 737) concede ai Comuni, per gli anni 2016 e 2017, di destinare i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal Testo Unico dell'edilizia a spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale, nonché a spese di progettazione delle opere pubbliche. Si dà facoltà, pertanto, di destinare i proventi concessori per spese correnti, seppur strettamente legate alla conservazione del patrimonio pubblico locale.

Con la seconda (co. 738), viene prorogato al 31 dicembre 2016 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo di ricorso degli enti locali ad anticipazioni di tesoreria, anche al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento previsti dalla normativa vigente.

Blocco degli aumenti tributi locali

Il blocco degli aumenti dei tributi e delle addizionali è disposto, con effetto per il solo 2016, dal comma 26 della legge di stabilità. Il riferimento è posto ai livelli deliberati entro il 31 luglio il 2015⁽¹⁾, data ultima per la deliberazione dei bilanci per la generalità dei Comuni, che solo per i Comuni della Sicilia era fissato al 30 settembre 2015. Giova precisare in questa sede che le delibere relative alle aliquote e alle tariffe dei tributi e delle altre entrate comunali, in base all'articolo 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006 e dell'articolo 53, comma 16, della legge n. 388 del 2000, devono essere approvate entro il termine stabilito dalla legge statale per l'approvazione del bilancio di previsione, che per l'anno 2016 è stato fissato dal Dm 1° marzo 2016 al 30 aprile. Tale termine assume carattere perentorio⁽²⁾, determinandosi, nel caso del suo mancato rispetto, l'illegittimità della deliberazione e l'impossibilità per la stessa di produrre effetti per l'anno di riferimento⁽³⁾.

Il blocco, per espressa previsione del co. 26, non si applica alla TARI⁽⁴⁾ e

1 Il termine del 31 luglio è stato fissato dal comma 49, articolo 1, della legge di stabilità 2016, a seguito delle continue richieste di ANCI per una proroga del termine del 30 luglio per l'approvazione dei bilanci di previsione. Tale mini-proroga, non ha ovviamente risolto i problemi legati alla mancata approvazione entro i termini di legge da parte di circa 600 Comuni, che si sono trovati costretti ad applicare le aliquote deliberate nel 2014.

2 Tale conseguenza è stata ripetutamente ribadita dalla giurisprudenza amministrativa (Tar Abruzzo, sentenza n. 59/2016; Tar Liguria, sentenza n. 108/2016; Consiglio di Stato, sentenze n. 3808/2014 n. 1495/2015 n. 4409/2015; Tar Calabria, sentenze n. 132 e n. 133 del 2016). Diversi enti nell'anno 2015 hanno sfiorato i citati termini, incorrendo nell'illegittimità delle deliberazioni adottate, circostanza solo parzialmente sanata dalla disposizione dell'articolo 1, comma 49, della legge n. 208/2015 che ha "salvato" gli atti approvati con un giorno di ritardo (entro il 31 luglio 2015).

3 La necessità di adottare le deliberazioni riferite ai tributi e alle altre tariffe dei servizi locali entro il termine di approvazione del bilancio, nasce altresì dall'articolo 172 del D.lgs n. 267/2000, in base al quale le predette deliberazioni sono un allegato obbligatorio al bilancio di previsione. Si precisa in ogni caso che, in caso di mancata adozione della deliberazione riferita ai tributi o alle entrate entro il termine di legge, si intendono tacitamente confermate le aliquote e le tariffe vigenti nell'anno precedente.

4 Nel 2016 la TARI è l'unico tributo che resta escluso dal blocco degli aumenti e dei tributi locali, previsto dall'articolo 1, co.26 della legge di stabilità 2016. Anche la tariffa di natura puntuale non è soggetta al blocco.

Nell'ambito delle novità disciplinari nel corso del 2016, si segnala la possibilità per i Comuni

agli enti locali che deliberano il dissesto e pre-dissesto ai sensi del decreto legislativo n. 267 del 2000⁽⁵⁾.

Non rientrano nell'ambito del divieto le tariffe di natura patrimoniale come ad esempio quelle relative alla tariffa puntuale, sostitutiva della TARI, di cui al comma 667 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013 e il canone alternativo alla tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TO-SAP), cioè il canone di occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP). Invece, il canone per l'autorizzazione all'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP), seppure alternativo all'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni (ICP DPA), ha natura tributaria e quindi rientra nel blocco⁽⁶⁾.

di continuare ad utilizzare, per il corrente anno e per il 2017, i coefficienti per la determinazione della TARI superiori o inferiori del 50 per cento rispetto alle soglie minime e massime indicate dal cd. "metodo normalizzato" di cui al DPR 158 del 1999 (art. 1, co. 27 della legge di stabilità 2016).

Tale disposizione produce l'effetto di evitare, anche per gli anni 2016 e 2017, gli eccessivi repentini aumenti del prelievo che possono colpire alcune realtà economiche, oltre che le famiglie numerose, nel passaggio all'applicazione dei criteri di graduazione delle tariffe di cui al citato DPR 158.

Viene, inoltre, soppressa la previsione in base alla quale a partire dal 2016, nella determinazione dei costi di investimento ed esercizio relativi al servizio di smaltimento dei rifiuti, compresi i costi di smaltimento in discarica, il Comune deve avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard. Tale previsione non era al momento attuabile in quanto i valori dei fabbisogni standard, pur essendo riferiti anche al servizio di gestione dei rifiuti, non sono stati elaborati in modo sufficientemente analitico e tale da tenere nella dovuta considerazione le modalità di organizzazione del sistema di affidamento e i diversi ambiti di attività. Appare pertanto opportuno aver posposto il termine in questione, potendo così tenere conto non solo delle specificità del settore rifiuti, ma anche dell'avvio dei sistemi di centralizzazione e razionalizzazione della spesa locale attraverso il sistema dei soggetti aggregatori e delle centrali di committenza.

Ferme restando le novità sopra citate, l'IFEL ha ritenuto utile mettere a disposizione degli enti, sul proprio portale, uno schema di regolamento sulla TARI, e le relative FAQ disponibili rispettivamente agli indirizzi <http://formazione.fondazioneifel.it/index.php/lista-tutti-i-documenti/Materiali-didattici/Tributi-locali/Schema-di-regolamento-TARI/> e <http://www.fondazioneifel.it/component/k2/item/5665-faq-tari#modal>

5 Il blocco esclude inoltre le eventuali manovre fiscali regionali connesse al settore sanitario.

6 Corte Costituzionale, sentenza n. 141 dell'8 maggio 2009.

Anche per quanto riguarda l'imposta di soggiorno opera il blocco degli aumenti, concetto questo nel quale è ricompresa anche l'istituzione dell'imposta (Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, delibera n. 35 del 9 febbraio 2016). Di fatto è esclusa quindi qualsiasi manovra che determini un incremento della pressione tributaria, sia essa un incremento di aliquota, l'eliminazione di una detrazione o una modifica regolamentare peggiorativa per il contribuente (Corte dei conti Marche, delibera n. 1/2009).

Si ricorda infine che le deliberazioni relative ad aliquote e tariffe dell'IMU e della TASI (così come i relativi regolamenti) devono anche essere inviate al MEF entro il termine del 14 ottobre (termine così anticipato dalla legge di stabilità 2016, art. 1, co. 10, lett. e) per l'IMU e co. 14 lett. e) per la TASI), per la pubblicazione sul sito dello stesso MEF entro il 28 ottobre, a pena di inefficacia e di conseguente applicazione delle aliquote vigenti nell'anno precedente⁽⁷⁾.

Conferma maggiorazione TASI dello 0,8 per mille

Un'ulteriore eccezione alla regola della sospensione introdotta dal comma 26 è contenuta nel successivo comma 28 in base al quale "per l'anno 2016, limitatamente agli immobili non esentati ai sensi dei commi da 10 a 26 del presente articolo, i comuni possono mantenere con espressa deliberazione del consiglio comunale la maggiorazione della TASI di cui al comma 677 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella stessa misura applicata per l'anno 2015".

L'abrogazione della TASI per le abitazioni principali avrebbe portato come naturale conseguenza la possibilità per i Comuni di applicare la maggiorazione del 0,8 per mille finalizzata a finanziare detrazioni o riduzioni per le abitazioni principali e per quelle a queste assimilate. Tuttavia, anche in considerazione del fatto che i Comuni hanno utilizzato tale maggiorazio-

⁷ Art. 13, co. 13-bis, del DL n. 201 del 2011 per l'IMU e art. 1, co. 688, della legge n. 147 del 2013 per la TASI.

ne per finanziare solo in parte le agevolazioni per l'abitazione principale, non essendo espressamente previsto un vincolo di destinazione totale del maggior gettito, il comma 28 della legge di stabilità 2016 prevede, limitatamente all'anno 2016, la possibilità di continuare ad applicare la maggiorazione anche per gli altri immobili diversi dall'abitazione principale, a condizione però che venga adottata un'espressa deliberazione del consiglio comunale, confermativa della misura applicata per il 2015.

La norma è chiara nel sancire la possibilità di confermare lo 0,8 già applicato nel 2015 e non contempla la possibilità di applicarlo a casi non previsti nel 2015. Qualora si sia utilizzato tutto lo 0,8 per le abitazioni principali, nessun tipo di maggiorazione risulta applicabile.

Qualsiasi sia l'evoluzione della disciplina dei tributi locali, si dovrà sempre tener conto della quota riconducibile alla maggiorazione TASI, che concorre, analogamente al fondo integrativo IMU-TASI ad assicurare i livelli di prelievo raggiunti nel 2013 e successivamente compressi dai più stringenti vincoli sulle aliquote introdotti dal Legislatore. Si tratta pertanto, contrariamente a quanto emerge dalle osservazioni di taluni commentatori, di ristori di gettiti aboliti che hanno pari importanza e "dignità" dei ristori introdotti con le più massicce politiche di agevolazione introdotte nel 2016.

Esenzioni e agevolazioni IMU/TASI

Passiamo ora in rassegna l'ampio ventaglio di agevolazioni ed esenzioni introdotte dalla legge di stabilità 2016, cercando di evidenziarne le difficoltà applicative e, laddove utile e possibile, illustrando le migliori soluzioni percorribili.

Esenzione TASI dell'abitazione principale

L'esenzione della TASI sull'abitazione principale non presenta particolari problemi applicativi⁽⁸⁾, in quanto si interviene principalmente sulle norme

8 Le problematiche connesse all'analisi gettito stimato e realmente acquisito nelle casse

istitutive della TASI recate dalla legge di stabilità 2014 (la n. 147 del 2013). In particolare, con il comma 14 della legge di stabilità 2016, viene eliminata la TASI per gli immobili destinati ad abitazione principale non solo del possessore, ma anche *“dell'utilizzatore e del suo nucleo familiare”*; ad eccezione degli immobili classificati nelle categorie A/1, A/8 e A/9 (cd. immobili di lusso). La formulazione della disposizione tuttavia, non contribuisce ad una migliore definizione del concetto di *“nucleo familiare”*; sul quale rimangono margini di incertezza che sarebbe opportuno dissipare definitivamente.

Per quanto riguarda l'esenzione per l' *“abitazione principale”* del detentore, concetto del tutto inedito, ma di comprensibile contorno, essa opera in tutti i casi di detenzione, non solo nel caso di immobili locati (anche a canone concordato) ma anche per gli utilizzi in base ad un contratto di comodato, o a qualsiasi altro titolo.

Se la TASI dovuta dal detentore di *“abitazione principale”* è stata esentata, altrettanto non può dirsi per la quota a carico del possessore. Con una modifica al comma 681 della legge n. 147 del 2013 è stato previsto che nel caso in cui l'unità immobiliare è detenuta da un soggetto che la destina ad abitazione principale, sempre escludendo le abitazioni *“di lusso”*, il possessore versa la TASI nella percentuale stabilita dal Comune nel regolamento relativo all'anno 2015. Se il Comune non ha determinato la quota a carico del possessore, è previsto che si applichi la quota *“standard”* del 90 per cento dell'ammontare complessivo del tributo dovuto.

Il rinnovato comma 669 della Legge finanziaria 2014 precisa che per abitazioni principali si intendono quelle di cui all'art. 13, comma 2 del DL n. 201 del 2011. La precisazione non rappresenta tuttavia un elemento chiarificatore poiché l'art. 13, comma 2 non prevede soltanto le ipotesi di assimilazione, ma anche ipotesi di *“non applicazione”* dell'IMU, che più difficilmente possono essere attratte nell'esclusione dalla TASI. Si tratta,

dei Comuni, ai fini della corretta determinazione dei ristori saranno trattati in maniera più compiuta nel Capitolo 4.

in particolare, degli alloggi sociali e di quelli appartenenti a cooperative edilizie e proprietà indivisa utilizzati dai soci come propria abitazione di residenza.

Si ricorda in proposito che in relazione all'IMU sono assimilati per legge alle abitazioni principali:

a) le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari;

b) i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22 aprile 2008;

c) la casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

d) l'unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica;

e) a partire dall'anno 2015, una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso.

A tali ipotesi di assimilazione il comma 15 della legge di stabilità 2016,

aggiunge le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in assenza di residenza anagrafica.

Oltre alle assimilazioni che operano ex lege, il Comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare.

Esenzione IMU dei terreni agricoli

Dal 1° gennaio 2016 (lett. c) e d) del comma 10 della legge di stabilità 2016), sono esentati dal pagamento dell'IMU anche i terreni agricoli⁽⁹⁾:

- a. posseduti e condotti da imprenditori agricoli professionali (IAP) e coltivatori diretti (CD) iscritti alla previdenza agricola, indipendentemente dalla loro ubicazione;
- b. ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'Allegato A annesso alla legge 448 del 2001;
- c. a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva inusucapibile e indivisibile.

Anche dopo le modifiche normative apportate permane tuttavia qualche problema applicativo con riferimento alle società agricole - cui è dedicato un approfondimento nei successivi paragrafi - poiché la normativa riserva le agevolazioni agli imprenditori agricoli professionali iscritti alla

9 In conseguenza dell'esenzione prevista per tale fattispecie, viene abrogato l'ultimo periodo dell'art. 13, comma 5 del DL n. 201 del 2011, che prevedeva il moltiplicatore 75 per i terreni in questione ed il comma 8-bis, che prevedeva a sua volta l'esenzione per la parte di valore dei terreni fino a 6 mila euro e riduzioni per scaglioni di valore fino ai 32 mila euro.

previdenza agricola, mentre per le società benché riconducibili alla figura giuridica di IAP, è difficile immaginare la realizzazione del requisito di iscrizione alla previdenza agricola. Il tema si pone al limite tra la stretta interpretazione della norma e l'applicazione estensiva che sembra preferita dal MEF, anche alla luce dell'inclusione nella compensazione statale in corso di definitiva determinazione anche le società agricole direttamente operanti su terreni di proprietà.

In tema, invece, di terreni agricoli non posseduti o condotti da CD e IAP, restano ferme tutte le regole finora applicate. In particolare, viene confermato il moltiplicatore 135 per il calcolo del valore imponibile.

Per quanto riguarda i terreni agricoli ricadenti in aree montane e di collina, il co. 13 della legge di stabilità 2016 sancisce che a decorrere dal 1° gennaio 2016 viene ripristinato il criterio contenuto nella circolare n. 9 del 14 giugno 1993 del Ministero dell'Economia, ai fini dell'esenzione dei terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina (art. 1, co 13 della legge di stabilità 2016). Per una trattazione approfondita del tema dei ristori, che in quest'ultimo caso si concretizzano nell'abolizione dei tagli applicati nel 2015 sulla base delle stime ministeriali del gettito, si rimanda al successivo Capitolo 4.

Agevolazioni IMU e TASI per abitazioni concesse in comodato e locate a canone concordato

A partire dal 2016, il comma 10 della legge di stabilità, operando una modifica all'art. 13 del DL 201 del 2011, prevede che i Comuni non hanno più la facoltà di assimilare ad abitazione principale l'abitazione concessa in comodato ai parenti in linea retta entro il primo grado (figli, genitori). Subentra infatti l'introduzione della riduzione ex lege del 50% della base imponibile per la determinazione dell'IMU e della TASI per le unità immobiliari utilizzate come propria abitazione di residenza, sulla base di requisiti stringenti previsti dalla norma e cioè:

- il comodante deve risiedere nello stesso Comune e non deve possedere altri immobili in Italia ad eccezione della propria abitazione di residenza (nello stesso Comune),
- l'unità immobiliare non deve essere classificata in A/1, A/8 o A/9;
- il comodato deve essere registrato.

Fino a tutto il 2015, il perimetro entro cui i Comuni potevano prevedere delle agevolazioni per gli immobili concessi in comodato a parenti entro il primo grado era sufficientemente ampio, essendo rimessa alla discrezionalità comunale la scelta di operare l'assimilazione, anche se in base a parametri già definitivi per via normativa, essendo possibile assimilare l'abitazione o limitatamente alla quota di rendita risultante in catasto non eccedente il valore di euro 500 oppure nel solo caso in cui il comodatario appartenga a un nucleo familiare con ISEE non superiore a 15.000 euro. L'introduzione dell'agevolazione in questione determina un più ristretto perimetro di agevolazione obbligatoria, nel cui ambito viene riconosciuta una compensazione statale. A fronte dell'impossibilità di assimilazione di cui si è detto, resta ovviamente ferma la facoltà di adottare un'aliquota agevolata, che ovviamente resterà a carico del Comune, essendo fuori dal campo delle compensazioni.

Dal punto di vista interpretativo invece, la disposizione presenta alcune zone d'ombra che hanno determinato molte incertezze applicative nei Comuni e sulle quali il MEF si è espresso in diverse occasioni in maniera non sempre condivisibile. Questo è stato anche il motivo per cui IFEL ha avviato una serie di webinar formativi (sempre disponibili nella Sezione Formazione del portale IFEL), con l'intento di fornire elementi di discussione in un contesto normativo molto incerto.

Il primo elemento che ha dato luogo a dubbi interpretativi è il generico riferimento agli "immobili" operato dalla disposizione in esame; esso ha creato notevoli problemi applicativi poiché nella categoria - oltre alle unità abitative - sono notoriamente compresi i fabbricati, i terreni agricoli e le aree fabbricabili, per restare nelle definizioni degli imponibili IMU. Si apre così la strada a due possibili interpretazioni: interpretazione di contesto,

elaborata dal MEF, e interpretazione letterale. In base all'interpretazione di contesto, il riferimento agli immobili va inteso in senso atecnico, e quindi riferito alle sole unità immobiliari ad uso abitativo. Tale lettura non è peraltro avulsa dal contesto letterale e lo si desume dalla previsione che il comodato è agevolato anche nell'ipotesi in cui *"oltre all'immobile concesso in comodato"* - quindi necessariamente un'abitazione - il comodante possieda, nello stesso Comune, *"un altro immobile adibito a propria abitazione"*; quindi, ancora una volta necessariamente un'abitazione. Seguendo invece l'interpretazione letterale, bisognerebbe escludere dall'agevolazione tutti i casi in cui il comodante possieda un altro immobile diverso da un'abitazione, come un negozio, un ufficio, un'area fabbricabile, un terreno agricolo. Ovviamente, in questo secondo caso, potrebbero verificarsi casi al limite della ragionevolezza⁽¹⁰⁾, e questa considerazione appare sufficiente a propendere per l'orientamento proposto dal MEF.

L'aliquota IMU da utilizzare per i comodati è quella ordinaria, che può arrivare al 10,6 per mille. Il Comune, comunque, potrebbe decidere di agevolare con proprie risorse i comodati, portando l'aliquota al minimo del 4,6 per mille ed azzerando la TASI, dal momento che è fatto divieto nel 2016 di aumentare le aliquote, ma non di ridurle.

Condizione necessaria per accedere all'agevolazione è che il contratto di comodato sia registrato. Occorre distinguere in proposito se si è concessa l'abitazione in comodato con contratto scritto o solo verbale. Nel primo caso, l'obbligo di registrazione scatta entro 20 giorni, e quindi per poter beneficiare dell'agevolazione per tutto gennaio, il comodato poteva partire dal 16 gennaio ed essere registrato entro il 5 febbraio; questo perché nella disciplina IMU si considera come mese intero quello in cui il possesso si è protratto per almeno 15 giorni.

10 A titolo esemplificativo, facendo rientrare nel limite degli immobili posseduti anche le pertinenze all'abitazione, il comodato non opererebbe nell'ipotesi in cui il comodante possieda, oltre all'abitazione data in comodato, una propria abitazione principale con due garage, perché uno solo può essere considerato pertinenza ma il secondo andrebbe qualificato come altro immobile. Oppure, caso ancora più insensato, se si ereditasse lo 0,1% di un terreno agricolo, magari montano e quindi esente da IMU, l'agevolazione per i comodati non potrebbe più operare.

Per quanto riguarda i comodati verbali, in una risposta fornita dal MEF a CNA il 29 gennaio 2016, viene affrontato il problema del termine entro il quale registrare il contratto di comodato verbale. Per tale categoria non sussiste in generale alcun obbligo di registrazione, ma questa è indispensabile se si vuole accedere all'agevolazione IMU. Ad avviso del MEF, ai fini della decorrenza della riduzione del 50% della base imponibile IMU, per i contratti verbali di comodato si deve prendere in considerazione la data di conclusione del contratto stesso.

Nonostante il Ministero non abbia affrontato il tema del ravvedimento, si ritiene che sia sempre possibile registrare il comodato in ritardo avvalendosi del ravvedimento operoso (art. 13 del D.lgs n. 472/1997 e successive modifiche). In tal caso, occorre pagare l'imposta di registro in misura fissa di 200 euro, le marche da bollo, le sanzioni ridotte (tra i 20 e il 40 euro a seconda del ritardo) e gli interessi legali.

Ultimo adempimento a carico del comodante è l'obbligo di presentare la dichiarazione IMU 2016 entro il 30 giugno 2017 poiché la normativa ora prevede espressamente che ai fini dell'applicazione dell'agevolazione il soggetto passivo debba attestare nella dichiarazione IMU la sussistenza di tutti i requisiti. Si precisa in proposito che le precedenti dichiarazioni o comunicazioni inviate ai Comuni perdono la loro valenza, dal momento che le condizioni di accesso all'agevolazione sono cambiate e la normativa ora prevede espressamente che ai fini dell'applicazione dell'agevolazione il soggetto passivo deve attestare nella dichiarazione IMU la sussistenza di tutti i requisiti.

Agevolazione statale e locale su abitazioni in comodato

L'agevolazione statale si potrà cumulare a quella locale, nel caso in cui il Comune abbia deliberato un'aliquota agevolata per le abitazioni date in comodato, anziché disporre l'assimilazione con regolamento (500 euro di rendita o ISEE 15.000). Il cumulo naturalmente sarà possibile solo se il contribuente rispetta sia i parametri nazionali che quelli locali, e solo in tal

caso dovrà corrispondere l'IMU e la TASI considerando il 50% della base imponibile e l'aliquota agevolata stabilita dal Comune. Potrà anche verificarsi che il contribuente rispetti solo i parametri locali, perché ad esempio il Comune non ha posto limiti al numero delle abitazioni che il comodante può possedere, ma non quelli nazionali; in questo caso si dovrà utilizzare la sola aliquota agevolata stabilita dal Comune e l'agevolazione disposta da quest'ultimo non è coperta da alcuna compensazione statale.

Giova in questo contesto fare una precisazione: il Comune non può revocare le agevolazioni concesse fino al 2015, perché ciò si tradurrebbe in un aumento di aliquote - per il quale nel 2016 vige il blocco - anche se limitato ad una ristretta categoria di contribuenti. Inoltre, se il Comune ha subordinato l'aliquota agevolata alla presentazione di comunicazioni o autocertificazioni, queste rimangono valide.

Si rimanda alla lettura delle FAQ IFEL dedicate al tema dei comodati, fornite a seguito dei due webinar dedicati alle disposizioni in materia di entrate introdotte dalla legge di stabilità 2016 organizzati nei primi mesi del 2016⁽¹¹⁾.

Agevolazioni sui contratti a canone concordato

Per gli immobili locati a canone concordato di cui alla legge 9 dicembre 1998, n. 431, è prevista una doppia agevolazione poiché l'IMU, determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune, è ridotta al 75% (art. 1, co. 53 della legge di stabilità 2016). La medesima agevolazione è prevista anche per la TASI con il comma 54, che modifica il comma 678 della legge n. 147 del 2013.

La norma fa riferimento all'aliquota applicata dai Comuni; quindi se nel 2015 è stata deliberata un'aliquota agevolata, la riduzione opererà sull'imposta determinata con la suddetta aliquota.

¹¹ Disponibili all'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/7111-faq-disposizioni-in-materia-di-entrate-dopo-la-legge-di-stabilita-2016#modal>.

Molti enti hanno deliberato riduzioni di aliquote solo con riferimento a specifiche ipotesi, come quella relativa ad immobili locati a canone concordato a soggetti che la utilizzano come abitazione principale. In tali casi, i concordati che soddisfano le condizioni per l'applicazione dell'aliquota agevolata corrisponderanno il 75% dell'imposta calcolata con tale aliquota, mentre gli altri concordati corrisponderanno il 75% dell'imposta calcolata con l'aliquota ordinaria.

Nel caso di canone concordato relativo ad un fabbricato storico, si dovrebbero cumulare le doppie riduzioni, ovvero la riduzione al 50% della base imponibile ed il 25% di riduzione dell'imposta per canone concordato. L'IMU si pagherebbe dunque sul 37,5% della base imponibile.

Per quanto riguarda la compensazione della minore entrata per i Comuni, va evidenziato che nella relazione governativa si è stimata una perdita di gettito pari a 81,14 milioni di euro. La stima è stata operata considerando gli immobili indicati nelle dichiarazioni dei redditi con codice utilizzo "8". Questa circostanza sta determinando difficoltà nell'individuare le compensazioni da parte statale per i Comuni interessati, in quanto il codice utilizzo "8" è previsto solo per l'immobile locato con contratto concordato che insiste in uno dei Comuni ad alta tensione abitativa, mentre in tutti gli altri Comuni i contribuenti possono utilizzare il codice utilizzo "3", dedicato in generale a tutte le locazioni in regime di libero mercato o "patti in deroga", oppure concesso in locazione a canone "concordato" in mancanza dei requisiti relativi al codice "8".

Le agevolazioni per i Comuni ad alta tensione abitativa si applicano:

- nei comuni di Bari, Bologna, Catania, Firenze, Genova, Milano, Napoli, Palermo, Roma, Torino e Venezia, nonché nei comuni confinanti con gli stessi;
- negli altri comuni capoluoghi di provincia;
- nei comuni, considerati ad alta tensione abitativa, individuati nella delibera CIPE 30 maggio 1985, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 143 del 19 giugno 1985, non compresi nei punti precedenti;

- nei comuni di cui alla delibera CIPE 8 aprile 1987, n. 152, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 93 del 22 aprile 1987, non compresi nei punti precedenti;
- nei comuni di cui alla delibera CIPE 13 novembre 2003, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2004, non compresi nei punti precedenti;
- nei comuni della Campania e della Basilicata colpiti dagli eventi tellurici dei primi anni ottanta.

Il CIPE provvede ogni 24 mesi all'aggiornamento dell'elenco dei comuni ad alta densità abitativa.

In realtà, in tutti i Comuni possono essere applicati canoni concordati, anche in assenza di accordi territoriali. Il dm 14 luglio 2004 stabilisce infatti che nei Comuni nei quali non siano state convocate le organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori ovvero non siano stati definiti gli accordi territoriali, le fasce di oscillazione dei canoni sono quelle risultanti dagli accordi previgenti già sottoscritti. In tal caso, i limiti inferiori e superiori delle fasce di oscillazione dei canoni sono incrementati applicando le variazioni ISTAT dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati intervenute dal mese successivo alla data di sottoscrizione degli accordi, al mese precedente la data di sottoscrizione del nuovo contratto di locazione da stipularsi.

Inoltre, l'art. 2 del dm 14 luglio 2004, prevede che per quei Comuni per i quali non siano mai stati definiti accordi territoriali, si fa riferimento all'Accordo vigente nel Comune demograficamente omogeneo di minore distanza territoriale anche situato in altra regione.

A differenza dei comodati, per le agevolazioni in questione, la legge non prevede esplicitamente la registrazione dell'atto, né la dichiarazione obbligatoria del contribuente. Tuttavia, poiché dal portale del MEF Punto fisco, sezione atti del registro, per gli enti non è sempre possibile ricavare l'informazione necessaria a verificare che il contratto è a canone concordato - soprattutto nei Comuni non ad alta tensione abitativa dove si usa

il codice “3” e non l’ “8” - si conviene che la dichiarazione IMU debba essere presentata fintanto che non verranno aggiornate le procedure di interscambio.

Anche in questo caso si rimanda alla lettura delle FAQ pubblicate sul sito IFEL che approfondiscono ulteriori aspetti del tema⁽¹²⁾.

Regime fiscale degli “imbullonati”

La legge di stabilità 2016 (commi 21-24) innova profondamente i criteri di determinazione della stima diretta dei fabbricati “speciali”, che sono stati tecnicamente descritti dalla Circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 della Direzione Catasto, dell’Agenzia delle Entrate.

La nuova disciplina ribalta i precedenti orientamenti giurisprudenziali e le posizioni ufficiali dell’Agenzia delle entrate, nonché la normativa in essere fino a tutto il 2015, sottraendo tutti i macchinari, congegni, attrezzature ed impianti che caratterizzano l’attività svolta nell’immobile, dalla determinazione della rendita.

In particolare, l’art. 1, comma 21, della legge di stabilità 2016 dispone che: *“A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D e E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l’utilità, nei limiti dell’ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”*

In sostanza, la norma in esame prevede che debbano costituire elementi della stima, ai fini della determinazione della rendita, il suolo, le costru-

¹² Disponibili all’indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/7111-faq-disposizioni-in-materia-di-entrate-dopo-la-legge-di-stabilita-2016#modal>.

zioni e gli elementi strutturali connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità, mentre, rispetto al passato, non debbono più essere prese in considerazione le componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali ad uno specifico processo produttivo.

La portata innovativa del comma 21 è confermata dal successivo comma 22, laddove è prevista la possibilità di presentazione, con le modalità che saranno illustrate nel prosieguo del presente paragrafo, di atti di aggiornamento catastale per la rideterminazione della rendita degli immobili già iscritti in catasto secondo i nuovi criteri; il tutto al fine di uniformare i criteri estimativi tra le unità immobiliari già iscritte e quelle di nuova costituzione.

L'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Catasto e Pubblicità Immobiliare - al fine di interpretare la nuova normativa, con la citata Circolare n. 2/E, ha fornito indicazioni sia in ordine ai nuovi criteri di individuazione dell'oggetto di stima diretta, sia per quel che concerne le nuove metodologie operative in tema di identificazione e caratterizzazione degli immobili nel sistema informativo catastale attraverso la procedura Docfa. Scopo della Circolare è quello di fornire indicazioni per le attività di accertamento catastale effettuate dagli Uffici Provinciali - Territorio dell'Agenzia, definendo nel dettaglio gli elementi di cui tener conto nella stima diretta.

Relativamente all'individuazione del "suolo" si afferma, in particolare, che non emergono particolari problematiche, trattandosi essenzialmente della porzione di terreno su cui ricade l'unità immobiliare; il suolo è rappresentato, di norma, da aree coperte, sedime delle costruzioni costituenti l'unità immobiliare e da aree scoperte, accessorie e pertinenziali. Per quel che concerne il secondo elemento di stima, le "costruzioni", l'Agenzia lo identifica in *"qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate."*

Sono da ascrivere nel novero delle costruzioni, a titolo esemplificativo, "i

fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le opere di fondazione e di supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali le dighe e le opere di presa e di scarico delle acque, i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento."

In ordine al terzo elemento da ricomprendere nella stima, ovvero gli "elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità", l'Agenzia riporta la seguente definizione: *"Trattasi di quelle componenti che, fissate al suolo o alle costruzioni con qualsiasi mezzo di unione, anche attraverso le sole strutture di sostegno - in particolare quando le stesse integrano parti mobili - risultano caratterizzate da una utilità trasversale ed indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'unità immobiliare. Le componenti così caratterizzate conferiscono all'immobile una maggiore fruibilità, apprezzabile da una generalità di utilizzatori e, come tali, ordinariamente influenti rispetto alla quantificazione del reddito potenzialmente ritraibile dalla locazione dell'immobile, ossia della relativa rendita catastale."*

In tale descrizione l'Agenzia adotta una chiave interpretativa della fattispecie in esame alla cui base pone il concetto di fruibilità da parte di utilizzatori con diverse caratteristiche; le componenti in questione infatti, secondo l'Agenzia, sono quelle che conferiscono una maggiore utilità e fruibilità all'immobile, apprezzabile da una generalità di utilizzatori, distinguendole da quelle componenti tecnologiche che afferiscono e sono propri d'uno specifico ciclo produttivo.

Le esemplificazioni fornite dall'Agenzia risultano coerenti con la definizione; infatti risultano ascrivibili a tale fattispecie: *"gli impianti elettrici, idrico-sanitari, di areazione, di climatizzazione e condizionamento, di antincendio, di irrigazione e quelli che, sebbene integranti elementi mobili, configurino nel loro complesso parti strutturalmente connesse al suolo o alle costruzio-*

ni, quali gli ascensori, i montacarichi, le scale, le rampe e i tappeti mobili, analogamente ai criteri seguiti nell'ambito degli immobili censiti nelle categorie dei gruppi ordinari. Del pari, rientrano in tale categoria i pannelli solari integrati sui tetti e nelle pareti, che non possono essere smontati senza rendere inutilizzabile la copertura o la parete cui sono connessi."

Gli elementi esclusi dalla stima e la quantificazione della perdita di gettito Il secondo periodo del comma 21 riguarda il vero elemento innovativo rispetto alla previgente disciplina, laddove sancisce che: *"Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo"*.

Relativamente a tali elementi la stessa Agenzia riporta alcuni esempi di fattispecie interessate dall'esclusione, riconoscendo però al tempo stesso l'impossibilità di definire una casistica esaustiva delle componenti citate dalla norma, peraltro soggette a continue innovazioni connesse all'evoluzione tecnica e tecnologica.

Limitatamente alle componenti individuate nella Circolare n. 2 si ritiene di dover sottolineare l'ampiezza delle fattispecie di esclusione considerate e il probabile proliferare di ulteriori casi, tanto da rendere estremamente indeterminata la portata e gli effetti della norma in esame in termini di perdita di gettito IMU e TASI per i Comuni.

Circa la quantificazione della perdita e la corrispondente compensazione prevista dalla legge di stabilità, nella Relazione tecnica al provvedimento si riporta la stima effettuata dall'Agenzia delle entrate, in base alla quale il valore degli impianti valorizzati nelle rendite catastali ha un'incidenza media del 18% dell'ammontare complessivo delle rendite dei fabbricati di categoria D/1 e D/7. La riduzione di rendita per tali fabbricati è stimata in circa 766 milioni di euro, ai quali sono aggiunti ulteriori 95 milioni di euro di riduzioni per le altre categorie D. Il mancato gettito per lo Stato viene indicato in 375 milioni di euro, mentre la perdita stimata per i Comuni ammonterebbe, secondo la Relazione Tecnica, a 155 milioni annui. La stima complessiva effettuata dall'Agenzia delle Entrate e riportata nel-

la Relazione tecnica al Ddl Stabilità è stata compiuta avendo a riferimento prevalentemente gli immobili di categoria D1 (Opifici) e D7 (Fabbricati costruiti o adattati per speciali esigenze di una attività industriale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni), ove si presume siano maggiormente presenti gli elementi tecnologici ed i macchinari che vengono sottratti alla stima dalla sopravvenuta disciplina.

Di questi, sono stati presi in esame solo quelli oltre una certa soglia di rendita; si tenga presente che le UIU di categoria D1 risultano essere 477.000 e la categoria stessa risulta quella con la maggior numerosità di immobili con rendita minima (entro i 100 euro), oltre un quarto del totale, circostanza che deriva dal fatto che in questa categoria sono censite, tra l'altro, le cabine di trasformazione dell'energia, numerose sul territorio nazionale e, generalmente, di piccole dimensioni.

Gli immobili di categoria D7 risultano essere oltre 280.000 di cui circa la metà (49%) si attesta nella fascia di rendita tra 500 e 5.000 euro, mentre il 19,8% risulta tra i 5.000 ed i 10.000 euro di rendita ed il 13,3% è collocato tra i 10.000 ed i 25.000 euro di rendita.

La quantificazione ha tenuto conto di un'aliquota media effettiva IMU sui fabbricati D del 9,353 per mille e di un'aliquota media complessiva IMU/TASI del 10,5 per mille; ha inoltre tenuto conto del gettito effettivo sugli immobili di categoria D rispetto a quello potenziale ricavabile dalle rendite iscritte in catasto.

Infine la stima ha altresì considerato la necessità di ristorare i comuni delle province di Trento e Bolzano della perdita di gettito relativa all'IMI ed all'IMIS, istituiti dalle province autonome in sostituzione dell'IMU e TASI. Per le perdite di gettito derivanti dalle altre categorie D si è proceduto in modo forfettario.

Poiché il risultato conseguito è frutto di una ipotesi non direttamente rilevabile dalle basi dati catastali, appare evidente che solo l'esito delle revisioni delle rendite effettivamente richieste ed eventualmente sottoposte a controllo può fornire una misura attendibile del fenomeno in termini di variazione di gettito.

Modalità di adeguamento della rendita ed effetti fiscali

Il comma 22, stabilisce che a *“decorrere dal 1° gennaio 2016, gli intestatari catastali degli immobili di cui al comma 21 possono presentare atti di aggiornamento ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti nel rispetto dei criteri di cui al medesimo comma 21”*.

Come sopra anticipato, la disposizione ha la finalità di uniformare i criteri di stima e quindi di determinazione della rendita degli immobili già iscritti in catasto con quelli di nuova costituzione che saranno iscritti a far luogo dal 1 gennaio 2016.

Per tali variazioni è stata introdotta ulteriore specifica tipologia di documento di variazione, denominata *“Dichiarazione resa ai sensi dell’art. 1, comma 22, legge n. 208/2015”*, a cui è automaticamente connessa la causale *“Rideterminazione della rendita ai sensi dell’art. 1, comma 22, L. n. 208/2015”*. Tale causale è riportata in visura a seguito della registrazione nella banca dati catastale della dichiarazione di aggiornamento. Questi accorgimenti permettono un adeguato monitoraggio delle variazioni di rendita da parte dell’Agenzia, nonché la possibilità di puntuale verifica da parte dei Comuni, sia attraverso la visura che sulla base degli scarichi massivi delle variazioni catastali.

Il successivo comma 23 prevede che, *“limitatamente all’anno di imposizione 2016, in deroga all’articolo 13, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, per gli atti di aggiornamento di cui al comma 22 presentati entro il 15 giugno 2016 le rendite catastali rideterminate hanno effetto dal 1° gennaio 2016”*.

La deroga all’ordinaria efficacia fiscale delle rendite permette ai contribuenti, sempre a condizione che presentino gli atti di variazione entro il 15

giugno del 2016, di avvalersi della nuova rendita sin dall'anno d'imposta 2016. Nella relazione illustrativa del Ddl stabilità 2016 è chiarito che questo intervento normativo "è indispensabile per superare la previsione generale di cui all'art. 13, comma 4, del DL n. 201 del 2011, relativo alla disciplina IMU, secondo cui per i fabbricati iscritti in catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando le rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione". Senza questa modifica, continua la relazione, "le nuove rendite si applicherebbero ai fini della determinazione della base imponibile IMU e TASI solo dal 1° gennaio 2017".

Ovviamente, atti di aggiornamento presentati successivamente al 15 giugno produrranno effetti fiscali, secondo le ordinarie modalità e disposizioni, a far luogo dall'anno d'imposta 2017.

La procedura di quantificazione e compensazione delle perdite di gettito Il comma 24 prevede che "Entro il 30 settembre 2016, l'Agenzia delle entrate comunica al Ministero dell'economia e delle finanze, con riferimento agli atti di aggiornamento di cui al comma 23, i dati relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte e a quelle già iscritte in catasto dal 1° gennaio 2016; il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno, emana, secondo una metodologia adottata sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro il 31 ottobre 2016, il decreto per ripartire il contributo annuo di 155 milioni di euro attribuito ai comuni a titolo di compensazione del minor gettito per l'anno 2016. A decorrere dall'anno 2017, il contributo annuo di 155 milioni di euro è ripartito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dell'interno e secondo una metodologia adottata sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare, entro il 30 giugno 2017, sulla base dei dati comunicati, entro il 31 marzo 2017, dall'Agenzia delle entrate al Ministero dell'economia e delle finanze e relativi, per ciascuna unità immobiliare, alle rendite proposte nel corso del 2016 ai sensi del comma 22 e a quelle già iscritte in catasto al 1° gennaio 2016."

Il meccanismo previsto dalla norma prevede una ripartizione del contri-

buto in base a dati "a consuntivo" trasmessi dall'Agenzia delle entrate al MEF, relativi alle rendite proposte e a quelle già iscritte in catasto. La disposizione in esame prevede inoltre che la ripartizione del contributo di 155 milioni di euro debba essere effettuata in base a una metodologia adottata "sentita la Conferenza Stato-città". La correttezza del riparto dei ristori appare quindi garantita, non dovendosi ricorrere a stime, ma potendo fondare i calcoli sui dati dei Docfa presentati (e poi eventualmente variati in sede di controllo da parte dell'Agenzia).

Nel mese di agosto 2016, a seguito delle ripetute richieste dell'ANCI motivate dalla necessità di non privare i Comuni di rilevanti quote di gettito IMU, (in particolare per i Comuni di minore dimensione demografica con maggiore incidenza dell'agevolazione in questione, che dalle nuove rendite avrebbero potuto essere particolarmente danneggiati) è stata approvata l'assegnazione di un acconto sulla perdita di gettito annuale, in attesa del riparto definitivo previsto dalla legge per la fine di ottobre 2016. È stata così anticipata una quota del mancato gettito che si sarebbe manifestato con l'acconto di giugno, nonostante ciò non fosse previsto in norma, allo specifico fine di scongiurare il rischio di ingiustificate riduzioni di liquidità.

Nel complesso è stata determinata un'assegnazione pari a circa 50 milioni di euro, il 40% circa dell'ammontare complessivo di ristoro attualmente stimato. Per la quantificazione dell'acconto sono stati utilizzati dati di fonte Agenzia delle Entrate che, sebbene provvisori, sono ben rappresentativi delle variazioni di rendita presentate al 15 giugno 2016 dai contribuenti interessati.

La dimensione della perdita di gettito conseguente all'esclusione dei cd. "macchinari imbullonati", fissata in 155 milioni di euro, è allo stato attuale sufficiente a compensare la perdita di gettito subita dai Comuni, poiché in base ai dati raccolti ed elaborati fino alla fine del mese di luglio 2016, tenendo conto delle variazioni di rendita presentate dai contribuenti interessati fino al 15 giugno, l'ammontare complessivo del minor gettito ammonta a circa 130 milioni di euro.

Le perplessità circa la capienza dello stanziamento - a suo tempo formulate da ANCI e da IFEL - sembrano per ora dissipate, ma il fenomeno andrà ulteriormente osservato alla luce dei successivi flussi di riclassamenti dei fabbricati D, considerando anche che le richieste finora presentate sono significativamente inferiori alle attese (circa 30 mila a fronte di previsioni per oltre 80 mila) e non è da escludere che una fascia di contribuenti minori, a fronte di una norma di detassazione dai contorni molto ampi, si appresti ad operare i riclassamenti nei prossimi mesi.

A fronte di una dinamica - di norma crescente - va osservato che il citato comma 24 prevede che il contributo sia commisurato alle perdite di gettito derivanti dalle variazioni di rendita proposte nel corso del 2016, nulla specificando rispetto a variazioni che intervenissero successivamente. Per il 2017, infatti, il decreto di riparto previsto entro il 30 giugno 2017 sarà formulato sulla base delle variazioni complessivamente proposte nel corso del 2016, che verranno comunicate dall'Agenzia delle entrate al MEF entro il 31 marzo 2017. In base all'attuale norma, pertanto, il contributo annuo fissato in 155 milioni di euro sarà ripartito tra i Comuni esclusivamente sulla base delle modifiche di rendita richieste nel corso del 2016, restando ininfluenti quelle presentate dal 2017 in poi.

Agevolazioni TASI per gli Immobili merce

Per gli immobili merce, già esenti da IMU, il comma 14, lett. c) della legge n. 208 del 2015 modifica il comma 678 della legge n. 147 del 2013, prevedendo che ai fini TASI per i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, l'aliquota è ridotta allo 0,1%, con possibilità per i Comuni di modificare la suddetta aliquota, in aumento, sino allo 0,25% o, in diminuzione, fino all'azzeramento.

Ciò implica che nell'ipotesi in cui il Comune abbia deliberato per il 2015 un'aliquota superiore a 2,5%, questa deve intendersi automaticamente ridotta alla misura massima consentita dalla legge, indipendentemente dal fatto che il Comune provveda a modificare al ribasso, nel 2016, l'aliquota deliberata per l'anno prima.

Va osservato che l'aliquota non potrà comunque essere aumentata rispetto al livello del 2015 per effetto del blocco degli aumenti disposto dal comma 26 della legge di stabilità. Per tale fattispecie, inoltre, rimane ferme l'esenzione IMU, disposta dall'articolo 13, co. 9-bis, del DL 201 del 2011.

Vecchi e nuovi dubbi interpretativi sui terreni agricoli e gli alloggi sociali

Le novità normative recate dalla legge di stabilità 2016 pongono alcuni dubbi interpretativi con riferimento alle agevolazioni previste per talune fattispecie impositive - tra le quali l'esenzione IMU e TASI degli alloggi sociali e l'estensione agli IAP persone giuridiche delle esenzioni sui terreni agricoli, che danno luogo a problemi di compensazione finanziaria.

La disciplina dei terreni agricoli condotti da IAP

Con riferimento al riconoscimento delle esenzioni a favore dei coltivatori diretti e degli IAP i principali dubbi interpretativi sono riconducibili alle comunicazioni non formali fornite dal MEF, secondo il quale l'esenzione in commento sarebbe applicabile anche agli IAP persone giuridiche. Sul tema l'IFEL, nella collaborazione con il MEF per la definizione concertata dei ristori, sta svolgendo un lavoro di analisi volto a garantire la congruità dei ristori da assicurare ai Comuni. La preoccupazione principale, in questo caso, è quella di verificare la capienza degli stanziamenti a fronte di una fattispecie agevolativa che parrebbe più ampia di quella immaginata dalla relazione di accompagnamento alla legge di stabilità 2016.

Alle perplessità legate all'insufficienza dei fondi disponibili si sommano poi alcuni dubbi di natura normativa di cui si intende dar conto nel presente paragrafo.

Dalla disamina della norma in questione (art. 1, comma 13, della legge n.208 del 2015) - la quale dispone che a decorrere dal 2016 l'IMU non si applica, tra gli altri, ai terreni agricoli "posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola,

indipendentemente dalla loro ubicazione” - si evince, infatti, che per poter beneficiare dell’esonero in questione occorre soddisfare tre requisiti:

- a) che vi sia coincidenza tra possesso e detenzione;
- b) che il soggetto passivo sia un coltivatore diretto o IAP;
- c) che lo stesso soggetto passivo sia contestualmente iscritto alla previdenza agricola.

Per la definizione di imprenditore agricolo professionale (IAP), la norma in questione - in modo analogo alle altre misure agevolative previste in passato dalla disciplina IMU per i coltivatori diretti e gli IAP - rinvia espressamente all’art.1 del D.lgs 29 marzo 2004, n. 99.

In particolare, in base a tale disposizione assume la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) *“colui il quale, in possesso di conoscenze e competenze professionali ai sensi dell’articolo 5 del regolamento (CE) n. 1257/1999 del 17 maggio 1999, del Consiglio, dedichi alle attività agricole di cui all’ articolo 2135 del codice civile, direttamente o in qualità di socio di società, almeno il cinquanta per cento del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dalle attività medesime almeno il cinquanta per cento del proprio reddito globale da lavoro.”*

Per quanto attiene alle società, l’art. 1, comma 3, del medesimo decreto legislativo dispone che la qualifica di IAP possa essere riconosciuta *“qualora lo statuto preveda come oggetto sociale l’esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all’art. 2135 del codice civile e siano in possesso dei seguenti requisiti:*

- a) nel caso di società di persone qualora almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale. Per le società in accomandita la qualifica si riferisce ai soci accomandatari”;*

b) nel caso di società di capitali o cooperative, quando almeno un amministratore che sia anche socio per le società cooperative sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale”

Dalla testuale lettura dell’art. 1, comma 3 - che definisce la figura di IAP anche con riferimento alle società di persone e di capitale - appare evidente come questo non integri il soddisfacimento dell’ulteriore requisito posto dall’art. 1, co. 13, della legge 208 del 2015 il quale richiede la coincidenza tra il soggetto passivo IMU (coltivatore diretto o IAP) e la sua effettiva iscrizione alla previdenza agricola, che risulta possibile unicamente per il soggetto passivo persona fisica.

In altri termini, se appare pacifico che una società (di persona o di capitali) possa assumere la qualifica di IAP se sono soddisfatti i requisiti posti dai commi 3 e 3 bis⁽¹³⁾ dell’art. 1 del D.lgs 99 del 2004, ciò non si dimostrerebbe tuttavia sufficiente a consentire l’accesso all’agevolazione IMU in commento, la quale richiede, altresì, che il soggetto passivo sia iscritto alla previdenza agricola. Tale requisito non può essere aggirato dalla circostanza che uno dei soci, o un amministratore nel caso delle società di capitali, sia iscritto alla previdenza agricola come previsto, peraltro, dal comma 5-bis dell’art. 1 del D.lgs 99/2004⁽¹⁴⁾.

Più oltre, il richiamo di alcuni commentatori alla posizione espressa dal Ministero dell’Economia e delle Finanze con la circolare n. 3/DF del 18 maggio 2012 - ancorché riferita alle agevolazioni previste dalla disciplina IMU per i coltivatori diretti e IAP antecedenti all’intervento della legge di stabilità 2016 (la circolare si riferisce, tra gli altri, all’ormai soppresso art. 13, comma 8 bis, del DL 201/2011) - non apporta alcuna soluzione ai dubbi

13 Il comma 3 bis stabilisce che la qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell’amministratore ad una sola società.

14 Il comma 5 bis dispone che l’imprenditore agricolo professionale persona fisica, anche ove socio di società di persone o cooperative, ovvero amministratore di società di capitali, deve iscriversi nella gestione previdenziale ed assistenziale per l’agricoltura. Ai soci lavoratori di cooperative si applica l’articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142.

interpretativi sollevati, poiché la circolare ministeriale non pare entrare nel merito della spettanza o meno dell'agevolazione agli "IAP società"; ma si limita a confermare la condivisa posizione secondo la quale la qualifica di IAP può essere assunta anche dalle società che rispettino i requisiti recati dall'art.1 del D.lgs 99/2004⁽¹⁵⁾.

D'altra parte, si potrebbe eccepire che contrariamente a quanto previsto per l'ICI dall'art. 58, co. 2, del D.lgs n. 446 del 1997⁽¹⁶⁾ nella normativa IMU non esiste una disposizione che confini espressamente l'agevolazione in commento alle persone fisiche.

Al riguardo, è possibile sostenere che l'introduzione dell'art. 58 nella disciplina ICI si è resa necessaria in conseguenza del fatto che l'art. 9 del D.lgs n. 504 del 1992 - cui l'art. 58 si riferisce - nel prevedere talune agevolazioni per i terreni condotti direttamente (simili peraltro a quelle previste per l'IMU dall'ormai abrogato art. 13, comma 8 bis, del DL 201/2011) facesse meramente riferimento ai "terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli che esplicano la loro attività a titolo principale, purché dai medesimi condotti", senza null'altro specificare con riguardo ai requisiti che il soggetto passivo doveva soddisfare per accedere alle agevolazioni.

15 In proposito il Ministero ha argomentato che la circostanza che l'art. 59 del D.lgs 446/1997 non sia richiamato dall'art. 14, comma 6, del D.lgs n. 23 del 2011 ha come conseguenza che in materia di IMU non sia più possibile limitare la nozione di IAP alle sole persone fisiche. "L'art. 59, infatti, al comma 1, lett. a), prevedeva che i comuni potessero stabilire ulteriori condizioni ai fini dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo della lettera b) del comma 1 dell'art. 2 del D.lgs n. 504 del 1992, riguardante i terreni considerati non fabbricabili, anche con riferimento alla quantità e qualità di lavoro effettivamente dedicato all'attività agricola da parte dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 58 e del proprio nucleo familiare"

16 L'art. 58, comma 2, del D.lgs n.446 del 1997 disponeva che "agli effetti dell'applicazione dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, relativo alle modalità di applicazione dell'imposta ai terreni agricoli, si considerano coltivatori diretti od imprenditori agricoli a titolo principale le persone fisiche iscritte negli appositi elenchi comunali previsti dall'articolo 11 della legge 9 gennaio 1963, n. 9, e soggette al corrispondente obbligo dell'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia; la cancellazione dai predetti elenchi ha effetto a decorrere dal primo gennaio dell'anno successivo."

Nella normativa IMU tale impasse è stata superata richiedendo, tanto nel caso delle vecchie agevolazioni (si pensi ai commi 5 e 8 bis dell'art.13 del DL 201/2011) quanto per la nuova normativa recata dal già richiamato comma 13, art. 1, della legge n. 208 del 2015, che i soggetti passivi siano "iscritti nella previdenza agricola".

A ben vedere, quindi, l'assenza di una disposizione analoga all'art. 58 del D.lgs n. 446 del 1997 non altera, nella normativa IMU, il risultato finale secondo cui le agevolazioni previste sarebbero riservate ai coltivatori diretti e IAP persone fisiche, dal momento che le società per definizione non risultano iscritte nella previdenza agricola e non sono nella condizione, pertanto, di soddisfare tutti i requisiti previsti dalla norma di agevolazione.

Una puntualizzazione normativa appare auspicabile così da sancire definitivamente il perimetro del complessivo regime di favore per gli immobili agricoli che si è venuto delineando negli ultimi anni e abbattere i rischi di contenzioso.

La disciplina IMU e TASI degli alloggi sociali e degli IACP

L'esenzione dalla TASI delle abitazioni principali (escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9) e di altre fattispecie minori, disposta a decorrere dal 1° gennaio 2016 dalla legge di stabilità (comma 14, articolo unico, della legge n.208 del 2015), ripropone tra gli operatori alcune incertezze interpretative, sorte già in merito all'IMU (e finora non risolte), con riferimento alla corretta disciplina applicabile, tra gli altri, agli alloggi sociali e agli alloggi regolarmente assegnati dagli istituti autonomi per le case popolari (IACP) o agli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati.

Disciplina IMU

Per quanto attiene la disciplina IMU, come noto, dal 2014 i fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, sono stati equiparati all'a-

bitazione principale (art. 2, co. 4, DL 102/2013) e quindi esclusi dall'imposizione dell'IMU così come definitivamente disposto dall'art.13 comma 2, del DL 201 del 2011 e s.m.i.⁽¹⁷⁾. A fini di completezza, si ricorda come l'esenzione dall'IMU degli alloggi sociali soggiaccia, a pena di decadenza, all'obbligo dichiarativo da parte del contribuente⁽¹⁸⁾ (art.2, comma 5 bis, del DL n.102 del 2013⁽¹⁹⁾; si rammenta, inoltre, che la dichiarazione IMU vale anche per la TASI).

La definizione relativa agli alloggi sociali recata dal dm 22 aprile 2008⁽²⁰⁾ ha sin da principio creato divergenze interpretative - spesso utilizzate in maniera discutibile dalle associazioni delle aziende di edilizia residenziale - in ordine alla tipologia di immobili ricadenti nell'ambito dell'esclusione dall'IMU. In particolare, l'indeterminatezza della definizione di alloggio

17 Decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, art. 13, comma 2, da ultimo modificato dall'art. 1, co. 707 della legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 27 dicembre 2013) che così dispone: «L'imposta municipale propria non si applica, altresì: (...) b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 146 del 24 giugno 2008;»

18 Nel modello di dichiarazione il proprietario dell'alloggio sociale deve anche barrare il campo 15 relativo alla "Esenzione" e riportare, nello spazio dedicato alle "Annotazioni" la seguente frase: "l'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dalla lettera b), comma 2, dell'art. 13 del DL n. 201/2011.

19 L'art. 2, comma 5 bis, del DL n. 102 del 2013 dispone che "Ai fini dell'applicazione dei benefici di cui al presente articolo, il soggetto passivo presenta, a pena di decadenza entro il termine ordinario per la presentazione delle dichiarazioni di variazione relative all'imposta municipale propria, apposita dichiarazione, utilizzando il modello ministeriale predisposto per la presentazione delle suddette dichiarazioni, con la quale attesta il possesso dei requisiti e indica gli identificativi catastali degli immobili ai quali il beneficio si applica. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono apportate al predetto modello le modifiche eventualmente necessarie per l'applicazione del presente comma".

20 DM 2 aprile 2008: "...è definito «alloggio sociale» l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie. Rientrano nella definizione gli alloggi sociali quelli realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche "quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree od immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico" destinati alla locazione temporanea per almeno otto anni ed anche alla proprietà. Il servizio di edilizia residenziale sociale viene erogato da operatori pubblici e privati prioritariamente tramite l'offerta di alloggi in locazione..."

sociale e la coincidenza di elementi/requisiti tra immobili di proprietà di enti di edilizia residenziale pubblica e alloggi sociali, ha determinato in qualche caso l'autoesclusione dal pagamento IMU da parte degli enti stessi, con grave nocumento per le casse dei Comuni aventi diritto. Il problema della mancanza di gettito si amplifica nel 2016, in virtù dell'assimilazione all'abitazione principale degli alloggi sociali, anche ai fini TASI⁽²¹⁾. Partendo da un'attenta disamina delle disposizioni in materia di IMU non sembra evincersi un'automatica coincidenza tra gli immobili regolarmente assegnati dagli IACP e gli alloggi sociali, tanto più che il Legislatore, nell'ambito del medesimo contesto normativo, ha disciplinato autonomamente e diversamente le due fattispecie.

Al riguardo, il Ministero dell'Economia⁽²²⁾ più volte sollecitato sulla necessità di un definitivo chiarimento, in una risposta ad un quesito sull'argomento (Faq n. 15 del 3 giugno 2014) ha ritenuto che "nel caso in cui gli immobili posseduti dagli IACP abbiano le caratteristiche di alloggio sociale di cui al dm 22 aprile 2008, a partire dal 1 gennaio 2014, si applica lo stesso regime dell'abitazione principale. In caso contrario, si applica, la sola detrazione prevista per l'abitazione principale"⁽²³⁾. Tale interpretazione è stata recentemente richiamata in risposta all'interpellanza parlamentare

21 L'articolo 1, co. 14 della legge di stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208), operando una modifica al co. 669 della legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 27 dicembre 2013), ha stabilito che: "Il presupposto impositivo della TASI è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di fabbricati e di aree edificabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni agricoli e dell'abitazione principale, come definiti ai sensi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, comma 2, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, escluse quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9."

22 La posizione espressa dal Ministero dell'Economia è stata più recentemente richiamata in risposta all'interpellanza n. 2-00253 del 17 marzo 2015 che aveva ad oggetto la specificazione della definizione di alloggio sociale con riferimento, tra gli altri, alla questione dell'esenzione dall'IMU.

23 Nella FAQ n. 20 è altresì precisato che «nel modello di Dichiarazione IMU il proprietario dell'alloggio sociale deve anche barrare il campo 15 relativo alla "Esenzione" e riportare, nello spazio dedicato alle "Annotazioni", la seguente frase: "L'immobile possiede le caratteristiche e i requisiti richiesti dalla lettera b), comma 2, dell'articolo 13 del decreto-legge n. 201 del 2011"». Quindi, costituisce uno specifico onere del proprietario dell'alloggio sociale attestare la sussistenza dei relativi requisiti.

n. 2-00253 del 17 marzo 2015 che aveva ad oggetto la richiesta di una migliore specificazione della definizione di alloggio sociale riferibile, tra gli altri, alla questione dell'esenzione dall'IMU⁽²⁴⁾. In particolare, il Governo ha ribadito che dalle disposizioni in materia di IMU *“sembra evidenziarsi che la circostanza per cui un immobile sia assegnato da un IACP o da un ente di edilizia residenziale pubblica non comporta automaticamente la non applicazione dell'imposta, in quanto occorre verificare se l'immobile abbia effettivamente le caratteristiche di alloggio sociale, di cui al citato decreto del 22 aprile 2008”*.

Appare tuttavia arduo condividere questo orientamento, sia perché non contribuisce ad una più chiara e dirimente definizione di alloggio sociale, sia poiché l'esito che ne deriva sembra in evidente conflitto con la quantificazione, operata dal Ministero dell'Economia (si veda la relazione tecnica di accompagnamento al DL 102/2013), del numero di immobili ad uso abitativo destinati ad alloggi sociali, fissato in 40.000 unità (mentre gli immobili regolarmente assegnati dagli ex IACP assommerebbero a circa 600.000 - fonte Federcasa circolare n. 39 del 22 maggio 2015).

A questo proposito, l'IFEL ha già in passato evidenziato almeno due elementi, uno normativo e l'altro finanziario, che porterebbero a propendere per la non applicabilità dell'esclusione dall'IMU agli immobili degli IACP ed ERP.

Il primo aspetto, di natura normativa, si collega alla modifica recata dal DL 102/2013 (art. 2, co. 2, lett. b) all'art. 13, co. 10, del DL 201/2011⁽²⁵⁾ per ef-

24 L'interpellanza è stata rivolta a conoscere una più chiara definizione di alloggio sociale ai fini, principalmente, della corretta applicazione delle detrazioni fiscali Irpef riconosciute al conduttore di alloggi sociali. Anche a questo proposito il Governo, richiamando il parere reso dall'Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che “non tutti gli alloggi riconducibili alla tipologia di intervento e di gestione dell'edilizia residenziale pubblica - da parte delle aziende territoriali per l'edilizia residenziale pubblica o degli istituti autonomi case popolari comunque denominati - integrano i presupposti per essere considerati alloggi sociali e consentono al locatario, quindi, di avvalersi della detrazione prevista dall'art. 7 del decreto legge n. 47 del 2014.”

25 L'art. 13, co. 10, del DL 201/2011 così come modificato dall' art. 2, co. 2, lett. b) del DL 102/2013 dispone che “Dall'imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo e classificata nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 non-

fetto della quale la detrazione di 200 euro - destinata originariamente alle abitazioni principali quando erano soggette al pagamento dell'IMU- si applica "agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP". In questo senso, tale modifica, unitamente al fatto che tali immobili sono tornati ad essere imponibili a decorrere dal 2014, delinea un'autonoma e specifica disciplina per gli immobili IACP cui si applica l'aliquota ordinaria e la detrazione di 200 euro⁽²⁶⁾. D'altra parte, qualora il Legislatore avesse voluto estendere l'esclusione in esame agli immobili degli IACP avrebbe dovuto prevederlo espressamente, similmente a quanto fatto con riguardo ad altre fattispecie. Seguendo tale interpretazione diventerebbe inutile la verifica circa la sussistenza dei requisiti richiesti per gli alloggi sociali, avendo la normativa previsto espressamente un'imposizione specifica per gli immobili IACP, indipendentemente, appunto, dal fatto che questi possano o non possano qualificarsi come alloggi sociali.

In secondo luogo, sotto il profilo economico, l'eventuale comprensione all'interno degli alloggi sociali degli immobili di proprietà degli IACP non risulta sin dall'origine coerente con le stime effettuate dal Governo con riferimento alla perdita di gettito subita dai Comuni e riportate nella Relazione Tecnica allegata al DL n. 102 del 2013. In particolare, il gettito IMU

ché per le relative pertinenze, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200 rapportati al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione; se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica. I comuni possono disporre l'elevazione dell'importo della detrazione, fino a concorrenza dell'imposta dovuta, nel rispetto dell'equilibrio di bilancio. La suddetta detrazione si applica agli alloggi regolarmente assegnati dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) o dagli enti di edilizia residenziale pubblica, comunque denominati, aventi le stesse finalità degli IACP, istituiti in attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616."

26 Si ricorda che gli alloggi IACP che sono stati esentati anche dalla seconda rata del tributo 2013, con l'approvazione del DL 133/2013 (articolo 1), non sono, tuttavia, sfuggiti alla cosiddetta "mini-IMU", dovuta entro il 24 gennaio 2014, laddove il comune avesse applicato per l'anno 2013 un'aliquota per la fattispecie superiore a quella "di base" del 7,6 per mille (pari, si ricorda, al 40% della differenza tra l'aliquota comunale e quella di base statale).

su base annua delle abitazioni regolarmente assegnate dagli IACP è stato quantificato dal Ministero dell'Economia in circa 76 milioni di euro, mentre il valore dell'esenzione degli alloggi sociali è stato stimato in soli 17,5 milioni di euro. Tale scostamento, data la sua entità difficilmente riconducibile ad un mero errore di stima, rafforza ulteriormente la convinzione secondo cui Legislatore abbia voluto consapevolmente mantenere una chiara distinzione tra le due fattispecie in esame.

Più in generale, così argomentando, non si intende negare la "natura sociale" degli interventi degli IACP o degli ERP, ma solo richiamare attentamente il contesto dell'agevolazione in questione, che il Legislatore ha inteso riservare ai soli alloggi sociali. D'altra parte, l'estensione dell'agevolazione in commento a fattispecie immobiliari non espressamente previste contravviene al divieto di analogia previsto dall'art. 14 delle Disposizioni sulla Legge in Generale - Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262 - in base al quale l'interpretazione delle norme agevolative tributarie deve essere rigorosamente ancorata alla legge ed esclude il procedimento analogico. Anche in questo caso, e anche alla luce dell'esito definitivo dell'assegnazione delle compensazioni IMU-TASI a ristoro dei gettiti aboliti, appare opportuna una messa a punto normativa in grado di escludere definitivamente ogni incertezza interpretativa.

Disciplina TASI

Incertezze analoghe si presentano per ciò che riguarda la TASI, in assenza di disposizioni specificatamente riferite agli alloggi sociali. ha generato alcune incertezze circa le modalità applicative dell'imposta per tali fabbricati, così come per gli immobili degli IACP.

Come chiarito anche dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, il presupposto impositivo della TASI - prima dell'ultimo intervento recato dalla legge di stabilità 2016 - è individuato nel possesso o nella detenzione, *"...a qualsiasi titolo, di fabbricati, ivi compresa l'abitazione principale e di aree edificabili, ad eccezione, in ogni caso, dei terreni, come definiti ai*

sensi dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13, co.2, del DL 201/2011" (art. 1, co. 669, della legge 147/2013).

Il richiamo alla disciplina IMU, coerentemente a quanto ritenuto dallo stesso Ministero dell'Economia, ha determinato fino al 31 dicembre 2015, anche ai fini TASI, l'equiparazione degli alloggi sociali alle abitazioni principali con la conseguenza che per tali alloggi, l'aliquota applicabile fosse quella prevista per le abitazioni principali e l'imposta fosse da ripartirsi tra proprietario ed occupante nella misura di volta in volta stabilita dal Comune, o, in assenza di alcuna determinazione, nella misura prevista dalla legge (10% in carico all'occupante e 90% in capo al proprietario).

Diversamente, nel caso dei fabbricati posseduti dagli IACP, non configurandosi un'automatica equiparazione agli alloggi sociali né tanto meno un'assimilazione all'abitazione principale, la TASI deve essere calcolata sul valore complessivo dell'immobile con l'aliquota prevista dal Comune per gli immobili diversi dall'abitazione principale. L'importo complessivo così ottenuto dovrà essere versato in parte dal proprietario (IACP) e in parte dall'assegnatario occupante secondo le quote deliberate dal Comune.

L'esclusione dalla TASI delle abitazioni principali disposta a decorrere dal 2016 dalla legge n. 208 del 2015 (art. 1, comma 14) esercita i suoi effetti anche con riferimento alle fattispecie equiparate alle abitazioni principali, tra cui rientrano, come visto, gli alloggi sociali.

La tendenza degli IACP a considerare alloggio sociale gran parte del proprio patrimonio abitativo solleva perplessità di ordine giuridico e preoccupazioni circa la dimensione dei ristori da assegnare ai Comuni, considerando l'orientamento estensivo del MEF.

Anche in questo caso pertanto, ferma restando l'esigenza di garantire integralmente l'invarianza delle risorse spettanti ai Comuni, un intervento normativo appare auspicabile per chiudere in modo chiaro e inequivocabile un aspetto della disciplina della TASI suscettibile di controversie.

2. Il contenzioso tributario

La disciplina del contenzioso tributario e degli istituti deflativi del contenzioso ha subito negli anni cambiamenti profondi e relativamente frequenti. La delega fiscale (legge n. 23 del 2014) ha prodotto da ultimo un nuovo quadro recato dal decreto legislativo n. 156 del 2015, la cui entrata in vigore ha comportato necessità di adeguamento non irrilevanti per la gestione dei tributi locali.

Il presente paragrafo rappresenta un primo approfondimento che riporta un quadro sistematico delle modifiche introdotte, in particolare al decreto legislativo n. 546 del 1992, evidenziando gli obblighi e le opportunità del nuovo assetto con riferimento a ciascun argomento trattato dal decreto delegato.

Le modifiche alla disciplina

Come sopra accennato, il D.lgs n. 156 è stato adottato in virtù della delega contenuta nell'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23 ("Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita") con la quale sono stati dettati i seguenti principi e criteri direttivi:

a) rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità;

b) incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:

1) la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;

2) l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità;

3) la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti

- abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie;
- 4) il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni;
 - 5) l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;
 - 6) i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;
 - 7) la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;
 - 8) il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;
 - 9) l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario;
 - 10) la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie;
 - 11) l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca;
 - 12) il rafforzamento del contenuto informativo della relazione ministeriale sull'attività delle commissioni tributarie.

Si precisa che il D.lgs n. 156 del 24 settembre 2015 contiene altre disposizioni che innovano la materia oggetto del presente paragrafo con decorrenza, però dal 1° giugno 2016.

Al fine di agevolare l'attività difensiva degli operatori comunali, il paragrafo non contiene l'esame di tutti gli istituti giuridici disciplinati nel D.lgs 546/1992 e nel codice di procedura civile ma una selezione degli istituti rilevanti in caso di contenzioso tributario relativo alle sole entrate tributarie comunali.

Il decreto legislativo n. 156 del 2015

Le nuove disposizioni del D.lgs 156/2015 sono entrate in vigore il 1° gennaio 2016, ad eccezione di alcune disposizioni la cui entrata in vigore è regolata dall'art. 12 del decreto legislativo. In particolare:

le disposizioni contenute nell'art. 9, comma 1, lettere ee), gg) e hh), relative all'esecuzione delle sentenze, sono entrate in vigore il 1° giugno 2016; le disposizioni relative all'elenco dei soggetti abilitati alla difesa tecnica non iscritti in albi professionali, di cui al novellato art. 12 del D.lgs n. 546 del 1992 e quelle relative al contenuto, durata e termine di escussione della garanzia prevista nel caso di esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente, entrano in vigore alla data di approvazione dei decreti ministeriali ivi previsti (ad oggi non emanati), con l'ulteriore precisazione che nelle more della loro approvazione restano applicabili le disposizioni previgenti;

le disposizioni recate dal nuovo art. 16-bis del D.lgs n. 546 del 1992, si applicano con decorrenza e modalità stabilite nei decreti di attuazione del processo telematico;

l'art. 12, comma 5 del D.lgs n. 156 del 2015 prevede, infine, che a decorrere dall'entrata in vigore del medesimo decreto legislativo (ovvero, il 7 ottobre 2015), i procedimenti pendenti al 1° gennaio 2015 dinanzi la cessata Commissione tributaria centrale proseguono innanzi la Commissione regionale del Lazio.

Oggetto della giurisdizione tributaria

L'articolo 2 del D.lgs n. 546 del 1992, disciplinante l'oggetto della giurisdizione tributaria è modificato per tener conto delle pronunce costituzionali che lo hanno nel tempo dichiarato parzialmente incostituzionale.

Con la modifica al primo comma effettuata dal D.lgs 156, si recepisce la sentenza 14 maggio 2008, n. 130, con la quale la Corte ha dichiarato illegittimo l'art. 2 nella parte in cui attribuisce *“alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio*

soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell'organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono. Essa, dunque, si pone in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale."

Con una seconda modifica al comma 2 dell'art. 2 è stata espunta dalla giurisdizione delle commissioni tributarie la competenza relativa al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP), di cui al D.lgs n. 446 del 1997 e al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue. Anche questa modifica è conseguente al recepimento di pronunce di illegittimità costituzionale, ed in particolare della sentenza n. 64 del 2008 per quanto riguarda la COSAP, e della sentenza n. 39 del 2010 per quanto attiene al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

Competenza per territorio

Il D.lgs n. 156 del 2015 modifica l'art. 4 del D.lgs n. 546 del 1992, norma questa che disciplina la competenza per territorio delle commissioni tributarie. Il comma 1 è interamente sostituito per tener conto delle articolazioni dell'Agenzia delle entrate, ma reca altre modifiche rilevanti.

Occorre osservare che la norma fa riferimento esplicitamente ai concessionari delle entrate comunali, iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs n. 446 del 1997, ma sembra essere mal formulata, in quanto la competenza viene fatta coincidere con la "sede" della società. La norma porta a ritenere che tutti gli atti emessi, ad esempio, dal concessionario che ha sede legale a Roma, siano di competenza della commissione tributaria provinciale di Roma, anche se gli atti emessi si riferiscono ad una concessione relativa ad un qualsiasi altro Comune ove il concessionario opera. ANCI ha rilevato fin da subito che ciò rappresenta indubbiamente un pesante aggravio per i contribuenti e per i loro difensori, considerando che prima delle modifiche normative le controversie in questione erano radicate presso le commissioni tributarie nella cui circoscrizione ha sede

il Comune impositore, a nulla rilevando che l'atto fosse stato emesso direttamente dal Comune o da un suo concessionario.

Per tali ragioni ANCI ha proposto in sede di esame del ddl stabilità 2016, un emendamento che si proponeva di attribuire la competenza all'commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede il soggetto attivo d'imposta, qualora la controversia fosse proposta nei confronti degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

L'emendamento proposto dall'ANCI non è stato accolto dal Governo, ma la problematica sollevata è stata comunque risolta dall'intervento della Corte Costituzionale, che con sentenza n. 44 del 3 marzo 2016 ha dichiarato *«l'illegittimità costituzionale dell'art. 4, comma 1, del D.lgs n. 546 del 1992, nel testo vigente a seguito della sostituzione operata dall'art. 9, comma 1, lettera b), del D.lgs n. 156 del 2015, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali) è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore»*.

Le parti

L'art. 10 del D.lgs n. 546 del 1992 viene interamente sostituito al fine di meglio specificare quali sono le parti del processo tributario, ovvero il contribuente, le agenzie fiscali, l'agente della riscossione, i concessionari iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs n. 546 del 1992 e gli altri enti impositori, quali, ad esempio, i Comuni, la Regione, le Camere di Commercio.

Capacità di stare in giudizio

Il D.lgs n. 156 del 2015 modifica l'art. 11 del D.lgs n. 546 del 1992, sostituendo il comma 2 ed abrogando il comma 3-bis.

Con l'intervento sul comma 2 si attribuisce all'agente della riscossione la capacità di stare in giudizio direttamente, al pari degli uffici dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione contenuta nel soppresso comma 3-bis è riproposta, ampliata, nel nuovo comma 2, il quale ora dispone che le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato stanno in giudizio direttamente non solo nel giudizio di primo grado ma anche in appello.

Assistenza tecnica

L'art. 12 del D.lgs n. 546 del 1992 viene interamente riscritto dal D.lgs 156. Il primo comma precisa ora che gli enti impositori, gli agenti della riscossione ed i concessionari dei Comuni non sono tenuti a dotarsi di un difensore abilitato e quindi possono stare in giudizio direttamente, a mezzo di propri dipendenti.

Il secondo comma eleva l'importo delle controversie per le quali il contribuente può stare in giudizio direttamente, portando il valore da euro 2.582,28 ad euro 3.000,00. Il comma conferma che per valore della controversia si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle sanzioni. Nel caso di ricorsi avverso i provvedimenti di irrogazione delle sole sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. La modalità di calcolo del valore della controversia è lo stesso di quella prevista per il calcolo del contributo unificato.

I commi 3, 5 e 6 elencano le categorie dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, distinguendo tra:

- soggetti abilitati per tutte le controversie, individuati nel comma 3, alle

lettere da a) a d), quali, ad esempio, avvocati, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, impiegati della carriera dirigenziale dell'amministrazione finanziaria, debitamente autorizzati;

- soggetti abilitati solo con riferimento a materie specifiche, ovvero:
- i soggetti elencati nel comma 3, lett. e): soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalla CCIAA, che sono abilitati per le controversie relative alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;
- i soggetti elencati nel comma 5, lett. da a) a g): ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici e periti agrari, abilitati per le sole controversie catastali;
- i soggetti individuati nel comma 6, ovvero gli spedizionieri doganali per le sole controversie relative ai tributi doganali;
- soggetti abilitati solo con riferimento ad alcune categorie di contribuenti, ovvero:
- i funzionari delle associazioni di categoria, iscritti in appositi elenchi tenuti dalla ex Intendenza di finanza (comma 3, lett. f)); nella relazione illustrativa si sostiene che tali soggetti siano abilitati limitatamente alle controversie relative ai propri associati, mentre, in realtà, tale limitazione non è suffragata dal tenore letterale della norma, dunque si pone il dubbio che questi in realtà siano abilitati per tutte le controversie;
- i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate nel CNEL ed i dipendenti delle imprese, e loro controllate, in possesso di laurea in giurisprudenza, economia ed equipollenti o di diploma di ragioneria con relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente gli associati e le imprese (comma 3, lett. g);
- i dipendenti dei CAF, e delle relative società di servizi, purché in possesso di diploma di laurea specifico o del diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale, limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza (comma 3, lett. h).

Rispetto ai soggetti precedentemente abilitati la principale novità è rappresentata dall'aver attribuito l'assistenza tecnica ai dipendenti dei CAF. L'elenco dei soggetti di cui al comma 3, lettere d), e), f), g) ed h), è tenuto dal Dipartimento delle finanze ed è pubblicato sul proprio sito internet. Con successivo decreto del MEF (ad oggi non emanato) saranno disciplinate le modalità di tenuta dell'elenco, nonché i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione, anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense. L'elenco è pubblicato nel sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze.

Si rammenta che l'art. 12 del D.lgs n. 156 del 2015 prevede che le disposizioni relative all'elenco dei soggetti abilitati alla difesa tecnica non iscritti in albi professionali entrano in vigore alla data di approvazione del decreto ministeriale e che nelle more della sua approvazione restano applicabili le disposizioni previgenti.

Il comma 7 conferma che l'incarico deve essere conferito al difensore con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

Il comma 8 precisa che le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli possono essere assistite dall'Avvocatura dello Stato, anche nei giudizi di primo grado; il soppresso articolo 12 prevedeva tale possibilità solo a partire dal giudizio di secondo grado.

Il comma 9 precisa, meglio rispetto al passato, che i soggetti abilitati all'assistenza tecnica possono stare in giudizio personalmente, ferme restando però le limitazioni all'oggetto della loro attività.

Il comma 10, recependo una consolidata giurisprudenza di legittimità, chiarisce che si applica anche al processo tributario l'art. 182 del c.p.c.. Questa disposizione prevede che il giudice «*quando rileva un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che de-*

termina la nullità della procura al difensore, il giudice assegna alle parti un termine perentorio per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni, ovvero per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa. L'osservanza del termine sana i vizi, e gli effetti sostanziali e processuali della domanda si producono fin dal momento della prima notificazione».

L'art. 18 del D.lgs n. 546 del 1992 prevede che il ricorso è inammissibile se non è validamente sottoscritto dal difensore. Con la nuova disposizione l'inammissibilità del ricorso potrà essere dichiarata solo dopo che è decorso inutilmente il termine assegnato dal Giudice per la regolarizzazione del ricorso.

Spese di giudizio

L'art. 15 del D.lgs 546 viene quasi interamente riscritto per dare attuazione alla legge delega che impone l'individuazione di criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca.

Il nuovo comma 2 precisa che le spese di giudizio possono essere compensate solo nel caso di soccombenza reciproca o se sussistono gravi ed eccezionali ragioni che però devono essere espressamente motivate dal giudice.

Il comma 2-bis rende espressamente applicabili al processo tributario le disposizioni di cui all'art. 96 c.p.c. in tema di lite temeraria, anche se invero l'applicabilità di tali disposizioni era stata ammessa per via giurisprudenziale da Cassazione, sez. un. n. 13899 del 2013. Dell'art. 96 c.p.c. è richiamato il comma 1 ("Se risulta che la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con mala fede o colpa grave [c.p.c. 220], il giudice, su

istanza dell'altra parte, la condanna, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni, che liquida, anche d'ufficio, nella sentenza") ed il comma 3, che prevede la possibilità per il giudice di condannare la parte soccombente al pagamento di una somma equitativamente determinata.

Il comma 2-ter precisa che le spese di giudizio devono includere anche il rimborso del contributo unificato.

Il comma 2-quater reca una disposizione innovativa che ha l'evidente finalità di evitare un abuso delle richieste di tutela cautelare. Con l'ordinanza che decide sulla sospensiva la commissione tributaria deve provvedere a liquidare le spese di lite relative a tale fase. La pronuncia sulle spese è efficace anche dopo la sentenza di merito, salvo diversa statuizione espressa in sentenza.

Il comma 2-quinquies conferma che i compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati in base alle tariffe professionali.

Il comma 2-sexies conferma che nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore, dell'agente della riscossione e dei concessionari di cui all'art. 53 del D.lgs n. 446 del 1997, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati, con la riduzione del venti per cento dell'importo complessivo previsto. I parametri per la liquidazione dei compensi degli avvocati sono disciplinati attualmente dal d.m. n. 55 del 2014. Il comma 2-sexies precisa, poi, con norma di favore per la parte soccombente, che la riscossione delle spese di lite avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza. Al riguardo sarebbe stato forse più opportuno prevedere non "l'iscrizione a ruolo" ma "la riscossione coattiva", in modo da fugare ogni dubbio che le spese possano essere pretese anche mediante ingiunzione di pagamento di cui al regio decreto n. 639 del 1910.

Il comma 2-septies riporta una previsione già prevista dal sostituito art. 17-bis, comma 10. La norma prevede che nelle controversie soggette al reclamo le spese di giudizio sono maggiorate del 50 per cento. Nella re-

lazione illustrativa al D.lgs n. 156 del 2015 si precisa che la maggiorazione è prevista a titolo di rimborso delle spese sostenute per la fase del procedimento amministrativo ed ha la finalità di incentivare la mediazione e di riconoscere alla parte vittoriosa i maggiori oneri sostenuti nella fase procedimentale obbligatoria ante causam.

Il comma 2-octies, prevede, con finalità deflattiva, che nel caso in cui sia stata formulata una proposta conciliativa non accettata dall'altra parte, senza giustificato motivo, le spese sono a carico di quest'ultima parte, se il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore alla proposta conciliativa ricevuta. Il medesimo comma prevede che nel caso d'intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo diverso accordo delle parti.

Comunicazioni e notificazioni

L'art. 16 del D.lgs n. 546 del 1992 viene aggiornato dal D.lgs 156 per tener conto delle nuove "parti" del processo tributario, come l'agente della riscossione ed il concessionario dei tributi comunali.

Il comma 1-bis viene abrogato perché il suo contenuto è trasfuso nel nuovo art. 16-bis.

Il legislatore dimentica di aggiornare il comma 3, nella parte in cui dispone, ancora oggi, la possibilità di presentare il ricorso mediante consegna diretta. Il mancato aggiornamento potrebbe far dubitare della possibilità di presentare brevi manu il ricorso all'agente della riscossione e al concessionario privato. Si reputa necessaria una pronta modifica.

Il comma 4, che prevede la possibilità per gli enti impositori, agente della riscossione e concessionario di notificare anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria. Al riguardo, si evidenzia che in generale i concessionari di cui all'art. 53 del D.lgs n. 446 del 1997 non sono autorizzati all'utilizzo del messo comunale. Infatti, l'art. 10 della legge n. 265 del 1999 prevede che le pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2 del D.lgs n. 165 del 2001, possono avvaler-

si, per le notificazioni dei propri atti, dei messi comunali, qualora non sia possibile eseguire utilmente le notificazioni ricorrendo al servizio postale o alle altre forme di notificazione previste dalla legge. I soggetti che possono utilizzare i messi sono quindi solo quelli elencati nell'art. 1, comma 2, del D.lgs n. 165 del 2001, a mente del quale «Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300».

Comunicazioni e notificazioni per via telematica

Il nuovo articolo 16-bis del D.lgs n. 546 del 1992 attua il criterio direttivo contenuto nella legge delega che prevede il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni.

Il comma 3, in particolare, prevede che le notificazioni tra le parti ed i depositi presso la commissione tributaria possono avvenire in via telematica secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministero dell'economia del 23 dicembre 2013, n. 2013 ("Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111").

Con decreto del Ministero dell'economia e finanze del 4 agosto 2015 sono state stabilite le specifiche tecniche e dal 1° dicembre 2015 è stato avviato

il processo tributario telematico (PTT) nelle commissioni tributarie di Toscana e Umbria, in via sperimentale.

Con decreto del 30 giugno 2016 le modalità telematiche del processo tributario sono state estese in altre sei regioni. In particolare, sarà attivabile per gli atti processuali e i ricorsi notificati a partire dal:

- 15 ottobre 2016 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Abruzzo e Molise;
- 15 novembre 2016 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Piemonte e Liguria;
- 15 dicembre 2016 per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni Emilia-Romagna e Veneto.

Luogo delle comunicazioni e notificazioni

Il comma 3-bis dell'art. 17 del D.lgs n. 546 del 1992 viene abrogato dal D.lgs 156/2015. Si tratta di una modifica di mero coordinamento, visto che la disposizione abrogata è ora inserita nell'art. 16-bis.

Il reclamo e la mediazione

L'art. 17-bis del D.lgs n. 546 del 1992 viene completamente riscritto dal D.lgs 156/2015, ampliando gli atti soggetti a reclamo. La relazione illustrativa di quest'ultimo chiarisce che la ratio risiede nel principio di economicità dell'azione amministrativa diretta a produrre effetti deflattivi del contenzioso tributario, considerando che il 90% degli atti emessi dagli enti locali è d'importo inferiore ai 20 mila euro e tenendo conto che l'esperienza passata dell'Agenzia delle entrate evidenzia un'alta percentuale di definizione.

Il comma 1 dello stesso art. 17 - bis prevede, per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, che "il ricorso produce gli effetti di un reclamo" e può contenere anche una proposta di mediazione con ridetermina-

zione della pretesa impositiva. La norma non pone più, come in passato, limitazioni con riferimento al soggetto che ha emesso l'atto, pertanto sono reclamabili tutti gli atti emessi dagli enti impositori, compresi quelli degli enti locali, dell'agente della riscossione e dei concessionari iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs n. 446 del 1997. Altra importante novità riguarda la possibilità di proporre reclamo anche avverso gli atti catastali, che essendo di valore indeterminabile erano in precedenza esclusi dalla mediazione.

Per quanto riguarda il valore della controversia, questa si calcola secondo i criteri dettati dall'art. 12 del D.lgs n. 546 del 1992, ovvero considerando la sola imposta, al netto di sanzioni ed interessi. Negli atti di irrogazione delle sole sanzioni, il valore è dato dall'ammontare di queste.

Nel caso di reclamo cumulativo avverso più atti di accertamento, il valore va calcolato con riferimento ad ogni singolo atto e non alla sommatoria delle imposte di tutti gli atti.

Stesso discorso nel caso del ricorso collettivo avverso più atti notificati a soggetti diversi.

Per i Comuni si tratta di un'importante novità, entrata in vigore dal 1° gennaio 2016, ma di cui se ne è già dovuto tener conto con riferimento agli atti notificati a novembre 2015, posto che la norma si applica ai ricorsi presentati a decorrere dal 1° gennaio 2016, ma considerando i giorni festivi, la prima data utile risultava essere il 4 gennaio, data ultima per la presentazione dei ricorsi relativi agli atti di accertamento notificati (ricevuti) al contribuente il 5 novembre 2015. Naturalmente, il contribuente aveva la possibilità di presentare direttamente ricorso entro il 31 dicembre 2015, in base alla normativa fino a quella data vigente.

Pertanto, i Comuni hanno dovuto fin da subito modificare le informazioni relative alla proposizione del ricorso contenute negli atti di accertamento comunali, con l'ulteriore precisazione che il mancato aggiornamento degli atti di accertamento, da un lato non influisce sulla possibilità di proporre reclamo, e dall'altro lato non concretizza alcun vizio di nullità dell'atto. Peraltro, l'unico effetto che deriva dall'inosservanza delle nuo-

ve disposizioni, sia da parte del Comune che da parte del contribuente, è, come si vedrà, l'improcedibilità del ricorso. Stesso discorso per gli altri atti emessi dal Comune che sono oggetto d'impugnazione innanzi le commissioni tributarie, come i provvedimenti espressi di diniego al rimborso. In generale, quindi, va rimarcato che oggetto di mediazione è qualsiasi atto emesso o non emesso (come il diniego tacito alla richiesta di rimborso) che sia autonomamente impugnabile. Così, ad esempio, a nulla rileva che per un atto di accertamento comunale sia stata già presentata un'istanza di accertamento con adesione, non andata a buon fine. Sono soggetti a reclamo non solo gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del D.lgs n. 546 del 1992, ma anche tutti quegli atti che, pur non richiamati, recano comunque una pretesa tributaria definita e per questo ritenuti autonomamente impugnabili, da giurisprudenza ormai pacifica (Cassazione, sez. un., n. 16293 del 2007). Tra questi vanno annoverati, ad esempio, gli avvisi bonari TARI, laddove riportano l'importo dell'intero tributo dovuto per l'anno. Va anche ricordato, che l'impugnazione di tali atti dà solo la facoltà al contribuente di anticipare il contenzioso, ma la loro mancata impugnazione non preclude l'impugnativa del successivo atto di accertamento emesso dal Comune.

Va anche precisato che il nuovo istituto non necessita di essere recepito in un regolamento comunale, operando ex lege.

Il reclamo non è atto diverso dal ricorso, ma è il ricorso stesso che assume valore di reclamo, come si desume espressamente non solo dal comma 1, ma anche dal successivo comma 3, il quale prevede che scaduti i termini concessi per addivenire ad un accordo nella fase pre-processuale, il ricorrente deve costituirsi in giudizio entro 30 giorni, depositando il ricorso/reclamo presso la segreteria della commissione adita. Ciò implica, che il deposito di un ricorso diverso da quello presentato nella fase pre-processuale della mediazione è da ritenersi inammissibile, stante il divieto generale di integrazione dei motivi del ricorso, possibile solo alle condizioni e con le formalità previste dall'art. 24 del D.lgs n. 546 del 1992, che ammette l'integrazione dei motivi solo se sono conseguenti al deposito di documen-

ti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine della commissione, con l'ulteriore precisazione che l'integrazione avviene con le stesse formalità della presentazione del ricorso, e quindi con notifica all'ente impositore.

Ulteriore effetto della coincidenza del ricorso con l'atto di reclamo è che questo soggiace a tutti i requisiti previsti per la presentazione del ricorso e quindi, ad esempio, per le controversie di importo superiore a 3 mila euro deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente e contenere l'indicazione dell'incarico ricevuto, ai sensi dell'art. 18 del D.lgs n. 546 del 1992. Ulteriore conseguenza è che al ricorso/reclamo presentato al Comune devono essere allegati tutti gli atti che successivamente, in caso di mancato accordo, devono essere depositati in commissione tributaria ai sensi dell'art. 22 del D.lgs n. 546 del 1992, ovvero copia dell'atto impugnato e dei documenti che si intende produrre in giudizio. Ovviamente, al Comune possono non essere allegati tanto l'atto impugnato quanto gli altri atti già in possesso del Comune stesso. Infine, il ricorso/reclamo deve essere notificato nei modi previsti dall'art. 20 del D.lgs n. 546 del 1992.

Il ricorso/reclamo "può" contenere una proposta di mediazione formulata dal contribuente con la quale si propone una rideterminazione della pretesa impositiva. Si tratta, quindi, di una facoltà e non di un obbligo. La normativa non pone limiti specifici, e quindi è potenzialmente soggetto a mediazione qualsiasi atto emesso dal Comune, compreso l'atto di irrogazione delle sole sanzioni, il diniego al rimborso, ma anche un atto di contestazione di un omesso o parziale versamento. In altri termini, la norma non richiede, come nel caso dell'accertamento con adesione, l'esistenza di una materia concordabile, stante la spiccata finalità deflattiva dell'istituto.

Il comma 2 del nuovo art. 17-bis del D.lgs n. 546 del 1992 prevede che il ricorso è "improcedibile" fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica del ricorso/reclamo. La norma, quindi, individua un arco temporale entro il quale deve concludersi la fase pre-processuale. Tale termine non è comprimibile né da un rigetto espresso del Comune né, ovviamente, dal deposito del ricorso presso la commissione tributaria. La norma precisa, inoltre, che a tale termine, anche se non processuale, si ap-

plica il periodo di sospensione feriale, previsto per il periodo 1-31 agosto.

Il comma 3 conferma l'identità tra ricorso e reclamo, prevedendo che il termine di 30 giorni previsto, a pena di inammissibilità, dall'art. 22 del D.lgs n. 546 del 1992, per il deposito nella segreteria della commissione tributaria adita del ricorso, decorre dalla data di scadenza del periodo di 90 giorni. Se il deposito avviene prima del decorso di tale termine, il ricorso è improcedibile e la commissione deve rinviare la trattazione della causa per consentire l'esame, sempre nel periodo di 90 giorni, del reclamo. Il comma 4 prevede che le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture autonome da quelle che hanno curato l'istruttoria degli atti reclamabili.

La norma, opportunamente, prevede che per gli altri enti impositori la previsione si applica "compatibilmente con la propria struttura organizzativa". Nella relazione illustrativa si precisa che la scelta di rimettere all'organizzazione interna di ciascun ente l'individuazione della struttura deputata all'esame della trattazione dei reclami è coerente con l'autonomia gestionale ed organizzativa tipica degli enti locali, evitando di imporre vincoli per molti enti impossibili da rispettare, anche a causa delle ridotte dimensioni della maggior parte dei Comuni. Peraltro, va anche evidenziato, per coerenza sistematica delle norme applicabili, che la decisione finale, indipendentemente dall'individuazione di apposita struttura deputata all'esame del reclamo, non può che restare in capo al funzionario responsabile d'imposta, visto che a tale soggetto la normativa impone, quantomeno in tema di IUC, la rappresentanza in giudizio dell'ente. Conseguentemente, nel caso in cui l'ente non individui un'apposita struttura, si ritiene che non sia necessaria l'adozione di atti che attribuiscono la competenza in capo al funzionario responsabile.

Il comma 5 precisa che l'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o la proposta di mediazione, può formulare una propria proposta, avendo riguardo:

- *all'eventuale incertezza delle questioni controverse;*

- *al grado di sostenibilità della pretesa;*
- *al principio di economicità dell'azione amministrativa.*

Questi tre criteri devono orientare la scelta dell'ente, ed in qualche modo rappresentano il contenuto minimo della motivazione con riferimento all'accoglimento della proposta del contribuente, al suo rigetto oppure alla formulazione di una controproposta.

Sulla portata dei tre criteri possono essere richiamati, in quanto compatibili, gli indirizzi forniti dall'Agenzia delle entrate nella circolare 19 marzo 2012, n. 9/E.

La valutazione dell'incertezza delle questioni controverse va effettuata tenendo conto di un'eventuale consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, anche considerando che l'art. 360-bis del c.p.c. sanziona con l'inammissibilità il ricorso avverso sentenze che hanno deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, ed il ricorso non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa. Ovviamente, in presenza di giurisprudenza di legittimità contrastante, l'incertezza delle questioni controverse non si concretizza appieno ed occorrerà fare riferimento agli altri due criteri individuati dalla legge.

In subordine, in assenza di giurisprudenza di legittimità si potrà fare riferimento alla giurisprudenza delle commissioni tributarie, anche se è raro trovare orientamenti di merito consolidati.

A differenza dei reclami proposti avverso atti dell'Agenzia delle entrate, si ritiene, nell'ambito dei tributi comunali, del tutto ininfluyente la presenza di documenti di prassi amministrativa che abbiano fornito indicazioni opposte a quelle assunte dall'ente nell'emissione degli atti, stante la loro non vincolatività non solo per gli enti locali, ma anche per i contribuenti⁽²⁷⁾.

27 () *La non vincolatività per gli enti locali delle circolari è confermata da giurisprudenza di legittimità costante. La Corte di Cassazione, SS.UU, sentenza n. 23031 del 9 ottobre 2007, ha osservato che «la circolare esplicativa emanata in materia tributaria non vincola il contribuente al quale - specialmente in un sistema improntato all'autotassazione - è demandata prima facie la soluzione di questioni interpretative al fine della determinazione*

La valutazione del grado di sostenibilità della pretesa va ricondotta alla capacità dell'ente di provare e documentare la propria pretesa, anche considerando l'orientamento giurisprudenziale formatosi sul tema controverso. La valutazione del principio di economicità dell'azione amministrativa va effettuata tenendo conto che in generale l'art. 1 della legge n. 241 del 1990 dispone che «L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario».

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 9/E del 2012, precisa che il principio di economicità va inteso non solo come necessità di ottimizzare l'uso delle risorse economiche ma anche come ottimizzazione dei procedimenti e quindi come impegno a non gravare il procedimento amministrativo di oneri inutili e dispendiosi, cercando di realizzare una rapida ed efficiente conclusione dell'attività amministrativa, nel rispetto dei principi di legalità, efficacia, imparzialità, pubblicità e trasparenza.

Occorre precisare, però, che tale criterio non intacca minimamente il principio della indisponibilità della pretesa tributaria, giacché un suo utilizzo finalizzato solo ad evitare il contenzioso violerebbe apertamente gli altri principi cui si deve uniformare l'attività amministrativa, primi tra tutti quello della legalità e della imparzialità.

del tributo. Parimenti, non vincola gli uffici gerarchicamente subordinati all'Amministrazione emittente, ai quali è data facoltà di disattendere il contenuto delle direttive senza che tale comportamento possa essere invocato dal contribuente quale causa di nullità o vizio dell'atto impositivo per difformità rispetto alla circolare esplicativa. (...) In ossequio ai principi fondamentali di inderogabilità delle norme tributarie, indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolatività della potestà impositiva ed irrinunciabilità del prelievo tributario, il contribuente non può giovare dell'affidamento posto su una circolare esplicativa successivamente caducata da un mutamento di indirizzo ermeneutico dell'Amministrazione emittente la quale è libera di conservare, correggere o modificare il proprio orientamento atteso il disconoscimento di atto a portata normativa alla circolare medesima».

Il principio dell'economicità non può rappresentare quindi l'unico elemento su cui si basa la decisione dell'ente locale, salvo casi del tutto eccezionali.

La normativa non impone all'ente locale di formalizzare il proprio diniego al reclamo o alla mediazione, pertanto, nel silenzio dell'ente locale, trascorsi i 90 giorni di legge, il contribuente è tenuto a depositare, nei 30 giorni successivi, il ricorso presso la commissione tributaria.

Tuttavia, considerando che il nuovo art. 15, comma 2-septies del D.lgs n. 546 del 1992, prevede, con finalità deflattiva, che nelle controversie reclamabili le spese di giudizio siano maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento, si reputa opportuno formulare un diniego espresso ed adeguatamente motivato, oltre che, se eventualmente necessario, invitare il contribuente al contraddittorio, all'esito del quale può redarsi apposito verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal proprio difensore

Va anche precisato, sotto il profilo dell'eventuale danno erariale che può derivare dall'accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, che l'art. 39, comma 10 del DL n. 98 del 2011, dispone che ai rappresentati dell'ente che concludono la mediazione o accolgono il reclamo si applicano le disposizioni di cui all'art. 29, comma 7 del DL n. 78 del 2010, il quale dispone che con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti, per quel che qui interessa, dal D.lgs n. 218 del 1997, dell'art. 48 del D.lgs n. 546 del 1992, degli artt. 16 e 17 del D.lgs n. 472 del 1997, la responsabilità di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 20 del 1994⁽²⁸⁾ è limitata alle ipotesi

28 () *La norma dispone che «La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi».*

di dolo. In altri termini, in base alla normativa richiamata la responsabilità del funzionario responsabile in sede di giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, con esclusivo riferimento alle valutazioni di diritto e di fatto operate in sede di reclamo e mediazione, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

Il comma 6 disciplina l'esecuzione dell'accordo tra Comune e contribuente. La mediazione si perfeziona con il versamento, entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione, delle somme dovute, o in caso di rateizzazione, della prima rata. La norma richiama espressamente l'art. 8 del D.lgs n. 218 del 1997, disciplinante le modalità di pagamento dell'accertamento con adesione. Pertanto, in caso di rateizzazione, sono previste un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro; ovviamente tale ultima possibilità non potrà in concreto verificarsi perché gli atti soggetti a mediazione sono di importo fino a 20.000 euro. Nel caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima, il Comune deve procedere alla riscossione coattiva degli importi ancora dovuti, fermo restando che il titolo non è più rappresentato dall'atto di accertamento, che ha perso efficacia col pagamento della prima rata, ma dall'accordo stesso di mediazione.

Nelle controversie avverso una domanda di rimborso, l'accordo si perfeziona invece con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo stesso costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. Nel caso in cui il Comune non provveda successivamente al rimborso delle somme concordate non è attivabile il giudizio di ottemperanza, che riguarda solo gli obblighi derivanti da una sentenza della commissione tributaria, pertanto il contribuente dovrà agire innanzi al giudice ordinario per ottenere un decreto ingiuntivo.

Il comma 7 accorda in caso di mediazione una riduzione delle sanzioni, applicabili nella misura del 35% del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate.

Il comma 8 prescrive la sospensione della riscossione dell'atto reclamabile per tutto il periodo di 90 giorni, precisando che in caso di mancata mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. Il comma 9 dispone che le disposizioni recate dall'art. 17-bis si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai concessionari di cui al D.lgs n. 446 del 1997. La precisazione, "in quanto compatibili", deriva dalla considerazione che tali soggetti non sempre hanno la disponibilità del tributo preteso con l'atto reclamato, come nel caso, ad esempio, dell'impugnazione di un fermo amministrativo conseguente alla riscossione coattiva di un atto di accertamento notificato dal Comune.

Il ricorso

Le modifiche al primo comma dell'articolo 18 D.lgs 546 del 1992 derivano da esigenze di coordinamento conseguenti ad una migliore definizione dei soggetti impositori.

Il nuovo comma 3 prevede, rispetto alla disposizione sostituita, l'obbligo di indicazione nel ricorso della categoria alla quale appartiene il difensore, necessaria sia alla verifica dell'abilitazione all'assistenza tecnica, posto che, come detto, l'art. 12 del D.lgs n.546 del 1992 prevede che alcuni difensori sono abilitati solo per alcune materie ed altri solo per alcune tipologie di contribuenti, sia per una corretta liquidazione delle spese di giudizio, che deve essere effettuata sulla base dei parametri previsti per le singole categorie professionali.

Il ricorso, inoltre, deve contenere non solo la posta elettronica certificata del ricorrente (prevista nel comma 2) ma anche quella del difensore.

Costituzione in giudizio della parte resistente

La modifica dell'art. 23 è conseguente all'equiparazione degli enti impositori all'agente della riscossione ed ai concessionari privati iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.lgs n. 446 del 1997.

Sospensione del processo

L'art. 39 del D.lgs n. 546 del 1992 viene modificato per recepire un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità in base al quale anche al processo tributario si applica la sospensione per pregiudizialità di cui all'art. 292 c.p.c. La Corte di Cassazione, con sentenza 15 maggio 2006, n. 11181 ha ritenuto anche che la sospensione per pregiudizialità deve sempre essere concessa dal giudice, anche d'ufficio nel caso in cui non sia stata espressamente richiesta dalle parti. La necessità di sospendere il processo tributario si presenta soprattutto allorquando il contribuente impugna atti di accertamento ICI/IMU che si fondano su una rendita catastale impugnata. La Corte, con ordinanza 10 gennaio 2014, n. 421, ha nuovamente confermato che "tra la controversia che oppone il contribuente all'Agenzia del territorio in ordine all'impugnazione della rendita catastale attribuita ad un immobile e la controversia, che oppone lo stesso contribuente al Comune, avente ad oggetto l'impugnazione della liquidazione dell'ICI gravante sull'immobile cui sia stata attribuita la rendita contestata sussiste un rapporto di pregiudizialità che impone la sospensione del secondo giudizio, ai sensi dell'art. 295 cod. proc. civ., fino alla definizione del primo con autorità di giudicato, in quanto la decisione sulla determinazione della rendita si riflette necessariamente, condizionandola, sulla decisione sulla liquidazione dell'imposta".

Liquidazione spese per rinuncia al ricorso

L'art. 44 del D.lgs n. 546 del 1992, leggermente modificato dal D.lgs 156, che regola l'estinzione del processo per rinuncia al ricorso, prevede al comma 2 che il ricorrente "che rinuncia" deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. La liquidazione delle spese è fatta dal presidente della sezione o dalla commissione con ordinanza non impugnabile "che costituisce titolo esecutivo". Il D.lgs n. 156 del 2015 abroga quest'ultima parte, con l'effetto che in caso di inerzia il ricorrente non può più dare inizio all'esecuzione ordinaria contro l'Amministrazione ma dovrà attivare il giudizio di ottemperanza, che rappresenta l'unico

strumento utilizzabile anche per ottenere la liquidazione delle spese. Nel caso di spese poste a carico del contribuente, come già visto, l'art. 15, comma 4 permette all'ente impositore l'immediata iscrizione a ruolo.

Estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere

L'art. 46 disciplina l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Anch'esso viene modificato dal D.lgs 156/2015. Con la modifica al comma 2 l'estinzione ora può essere disposta solo con decreto del presidente o con sentenza della commissione, essendo stato espunto il riferimento a "singole norme di legge".

Il comma 3 è integralmente sostituito, prevedendosi ora che nel caso di cessazione della materia del contendere per sopravvenuta definizione delle pendenze tributarie previste dalla legge, le spese rimangono a carico della parte che le ha sostenute. La relazione illustrativa al D.lgs n. 156 del 2015 chiarisce che in tal modo il testo è stato adeguato alla pronuncia della Corte Costituzionale n. 274 del 2005 che aveva ritenuto illegittimo disporre la compensazione in ogni caso di cessazione della materia del contendere, come nel caso di annullamento dell'atto impugnato da parte del Comune. Ad avviso della Corte Costituzionale il processo tributario è in linea generale ispirato - non diversamente da quello civile o amministrativo - al principio di responsabilità per le spese del giudizio, come dimostrano l'art. 15 del D.lgs n. 546 del 1992, secondo cui la parte soccombente è condannata a rimborsare le spese, salvo il potere di compensazione della Commissione Tributaria, e l'art. 44 del medesimo decreto legislativo, secondo cui, in caso di rinuncia al ricorso, il ricorrente che rinuncia deve rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo tra loro.

Pertanto, esclusi i casi di definizione delle pendenze tributarie previsti per legge, il giudice tributario dovrà applicare il principio della "soccumbenza virtuale", già vigente nel processo civile ed amministrativo, disponendo la condanna alle spese sulla base di un giudizio sommario sul probabile esito del processo.

Con riguardo all'eventuale annullamento d'ufficio occorre evidenziare che

l'art. 11 del D.lgs 159 del 2015, recante misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione, ha modificato la disciplina dell'autotutela, prevedendo che nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute. Inoltre, è precisato che l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente, conformemente a quanto già statuito più volte dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 10958 del 2011).

Sospensione dell'atto impugnato

Diverse sono le modifiche recate dal D.lgs 156/2015 alla disciplina sulla sospensione dell'atto impugnato (art. 47 del D.lgs n. 546 del 1992).

La prima modifica riguarda il comma 2 nella parte in cui prevede che il Presidente in caso di eccezionale urgenza può disporre con decreto motivato la sospensione dell'atto. Con la previgente disciplina la sospensione per eccezionale urgenza era decisa con il medesimo decreto di fissazione dell'udienza collegiale, cui è rimessa comunque la decisione sulla sospensione fino alla decisione di merito. Con la modifica recata dal D.lgs n.156 del 2015 il Presidente può disporre la sospensione con decreto motivato diverso da quello di fissazione dell'udienza di trattazione.

Il comma 4 prevede ora che, all'esito dell'udienza sulla sospensiva, la decisione in merito all'accoglimento o al rigetto dell'istanza deve essere adottata con ordinanza, il cui dispositivo deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza.

Il comma 5 modifica la disciplina relativa alla garanzia cui può essere subordinata la concessione della sospensiva. In luogo della fideiussione bancaria o assicurativa, la garanzia deve essere prestata con le modalità previste nel novellato art. 69, la cui entrata in vigore è però subordinata all'emanazione del decreto ministeriale ivi previsto. Nelle more dell'emanazione continuerà ad applicarsi la disciplina oggi vigente.

Il nuovo comma 8-bis prevede che durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

La relazione illustrativa precisa che si tratta del tasso di cui all'art. 6 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 21 maggio 2009, relativo agli interessi dovuti per ritardato pagamento, che all'art. 4 prevede per la sospensione amministrativa l'applicazione di un tasso di interesse annuo del 4,5%.

Va infine evidenziato che l'art. 13 del D.lgs n. 159 del 2015 prevede la razionalizzazione del tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, che deve essere determinato, con decreto del Ministero dell'economia, nell'intervallo tra lo 0,5% e il 4,5%. Fino all'emanazione del decreto si continuano ad applicare le disposizioni previste dalle singole leggi d'imposta.

Conciliazione giudiziale

Il D.lgs n. 156 del 2015 riordina la disciplina della conciliazione giudiziale mediante la riscrittura dell'art. 48 del D.lgs n. 546 del 1992 e l'introduzione degli articoli 48-bis e 48-ter.

La prima novità di rilievo è l'estensione della procedura anche ai giudizi di secondo grado, con il riconoscimento, però, di una sanzione più elevata (il 50% del minimo) rispetto a quella applicata in primo grado (il 40% del minimo).

L'art. 48 sopra citato disciplina la conciliazione fuori udienza, che si concretizza con accordo conciliativo sottoscritto dalle parti volto alla definizione parziale o totale della controversia.

Se la trattazione è stata già fissata, la commissione pronuncia con sentenza la cessazione della materia del contendere se l'accordo conciliativo riguarda l'intera controversia. Se l'accordo è invece parziale, la commissione dichiara la cessazione della materia per la parte concordata e procede alla trattazione delle restanti questioni controverse.

Il comma 3 disciplina l'ipotesi in cui la data della trattazione non sia stata

ancora fissata, prevedendosi in luogo della sentenza o dell'ordinanza collegiale un decreto del presidente di sezione.

Il comma 4 precisa che la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, a differenza della previgente normativa che prevedeva il perfezionamento della conciliazione con il pagamento degli importi dovuti o della prima rata, in caso di rateizzazione. Nella previgente disciplina, quindi, la commissione tributaria doveva verificare l'avvenuto pagamento prima di dichiarare l'estinzione del giudizio⁽²⁹⁾. L'accordo ora costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore o per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Il nuovo art. 48-bis disciplina la conciliazione in udienza. Ciascuna parte può presentare entro i dieci giorni liberi prima della data di trattazione un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni, invita le parti alla conciliazione, eventualmente disponendo un rinvio per permettere il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, che deve indicare, come l'accordo conciliativo fuori udienza, somme dovute ed i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce il titolo per la riscossione coattiva delle somme dovute all'ente impositore o per il pagamento delle somme dovute dall'ente impositore al contribuente.

29 () Al riguardo, Cassazione 13 luglio 2015, n. 14547 osserva quanto segue: «Gli atti dichiarativi delle varie specie di conciliazione previste nel giudizio tributario dal D.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, art. 48, non determinano di per sé la cessazione della materia del contendere, producendosi tale effetto solo quando, con il versamento della somma concordata, gli stessi siano divenuti efficaci e perfetti. Pertanto, nella conciliazione cosiddetta "breve postfissazione" - in cui, ai sensi del comma 5, la proposta è depositata dopo la fissazione dell'udienza e prima della trattazione in camera di consiglio - la Commissione Tributaria Provinciale, nel silenzio della norma, deve rinviare l'udienza di trattazione della causa ad una data successiva alla scadenza del termine concesso per il versamento, decorrente dalla comunicazione dell'ordinanza di rinvio dell'udienza di trattazione, in applicazione analogica della disciplina dettata dal comma 1, per la conciliazione cosiddetta "breve prefissazione"; in cui la proposta è depositata prima della fissazione dell'udienza di trattazione; in mancanza di tale rinvio e del versamento, la sentenza dichiarativa dell'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere è appellabile dall'Ufficio, che non può essere costretto all'esecuzione di una conciliazione inesistente, né privato della sua legittima pretesa di far valere l'interesse ad una pronuncia del giudice di merito sul rapporto giuridico controverso. - cfr. Cass. n. 3560/2009, Cass. n. 9219/2011; Cass. n. 11722/2011. Cass. n. 25931/2011; Cass. n. 5593/2013».

L'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere è dichiarata con sentenza.

L'art. 48-ter detta disposizioni comuni a tutte le forme di conciliazione.

Il comma 1 prevede l'applicazione delle sanzioni amministrative nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, e quindi non di quelle irrogate. Ovviamente, potrà legittimamente verificarsi che nell'accordo conciliativo l'ente impositore concordi la disapplicazione delle sanzioni.

Nel caso di conciliazione perfezionatasi nel giudizio di secondo grado le sanzioni sono ridotte al 50%.

Il comma 2 disciplina le modalità di versamento, che deve avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o dalla redazione del processo verbale, nell'ipotesi di conciliazione in udienza. In caso di rateizzazione, entro il termine di 20 giorni deve essere disposto il pagamento della prima rata.

Il comma 3 prevede che nel caso di mancato pagamento delle somme dovute, o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione "a ruolo" delle somme residue dovute a titolo di imposta, sanzioni ed interessi, applicando un'ulteriore sanzione sull'imposta ancora dovuta pari al 45%.

Si ritiene necessaria una modifica normativa che preveda semplicemente la riscossione coattiva, senza il riferimento al ruolo, al fine di fugare ogni dubbio sulla possibilità di riscuotere anche tramite ingiunzione di pagamento.

Se l'accordo conciliativo riguarda somme dovute dall'ente impositore al contribuente, questi dovrà procedere con un'azione esecutiva ordinaria e non con l'attivazione del giudizio di ottemperanza, in quanto il credito non dipende da un provvedimento giudiziale ma da un titolo esecutivo (l'accordo conciliativo).

L'ultimo comma rinvia, per i pagamenti rateali, alle disposizioni dettate in tema di accertamento con adesione dall'art. 8 del D.lgs n. 218 del 1997, così come modificato dall'art. 2, comma 2 del D.lgs n. 159 del 2015, il quale prevede il versamento rateale in un massimo di otto rate trimestrali, scadenti l'ultimo giorno di ciascun trimestre, di pari importo, o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro.

Esecuzione delle sentenze

All'art. 49 del D.lgs n. 546 del 1992, recante disposizioni generali sulle impugnazioni, viene abrogato l'inciso "escluso l'art. 337"; ad opera del D.lgs 156/2015.

L'art. 337 c.p.c. dispone che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa. La modifica è conseguente alle ulteriori modifiche che saranno analizzate nel prosieguo in materia di esecutività delle sentenze tributarie.

Sospensione della sentenza di primo grado

L'art. 52 del D.lgs n. 546 del 1992 è interamente riscritto dal D.lgs 156/2015, disciplinando ora la possibilità di sospendere provvisoriamente l'esecuzione della sentenza di primo grado, che diversamente è immediatamente esecutiva.

Il primo comma riporta la disposizione contenuta nel previgente art. 52 in merito alla competenza territoriale della commissione regionale.

Il secondo comma prevede che l'appellante, e quindi anche l'ente impositore, può chiedere la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della sentenza impugnata "se sussistono gravi e fondati motivi", ricalcando la previsione di cui all'art. 283 c.p.c. Il contribuente può chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato dimostrando, come nel giudizio di primo grado, che da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

Il presidente fissa con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione nella prima camera di consiglio utile, dandone comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima. In caso di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato, senza convocare le parti, l'immediata sospensione della sentenza, fino alla data della pronuncia, sulla medesima sospensiva, da parte del collegio giudicante, che decide con ordinanza non impugnabile.

La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui al novellato art. 69, che sarà analizzato nel prosieguo del presen-

te documento. Anche durante il periodo di sospensione della sentenza impugnata si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa.

Ricorso per Cassazione "per saltum"

All'art. 62 del D.lgs n. 546 del 1992 è inserito il nuovo comma 2-bis dal D.lgs 156/2015 che ammette l'impugnazione della sentenza della commissione tributaria provinciale direttamente innanzi la Corte di Cassazione, previo accordo tra le parti, omettendosi così la fase dell'appello. Tuttavia, il ricorso "per saltum" è ammesso solo per il motivo attinente la violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

Sospensione della sentenza di secondo grado

Col nuovo art. 62-bis inserito dal D.lgs 156/2015 è introdotta nel processo tributario la possibilità, sia per il contribuente che per l'ente impositore, di sospendere la sentenza di secondo grado che sia stata impugnata per Cassazione, allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Non è ovviamente richiesta la dimostrazione del *fumus boni iuris*, dato che il giudice d'appello sospende una propria sentenza.

La norma prevede la possibilità per il contribuente di chiedere la sospensione dell'atto impugnato se da questo può derivargli un danno grave ed irreparabile.

La sospensione dell'esecutività della sentenza favorevole al contribuente consente la riscossione delle somme esigibili in pendenza del giudizio di primo grado.

Anche per questa tipologia di sospensione è fatta salva la possibilità per il presidente di concedere, con proprio decreto, immediatamente la sospensiva, fino alla pronuncia del collegio ed è prevista la possibilità di subordinare la sospensiva alla prestazione di una garanzia.

La commissione può pronunciarsi solo se la parte istante dimostra di aver depositato il ricorso per Cassazione contro la sentenza.

Modifica del termine di riassunzione nei giudizi di rinvio

Con le modifiche apportate all'art. 63 del D.lgs n. 546 del 1992 dal D.lgs 156/2015, il termine per la riassunzione del giudizio passa da un anno a sei mesi. Si ricorda che la mancata riassunzione entro tale termine determina l'estinzione del giudizio, con conseguenziale validità dell'atto di accertamento originale.

Il termine risulta più ampio di quello attualmente previsto per le cause civili, per le quali l'art. 393 c.p.c. prevede soli tre mesi, termine questo, per quanto riportato nella relazione illustrativa al D.lgs n. 156 del 2015, ritenuto eccessivamente breve, tenuto conto dei notevoli pregiudizi che il contribuente può subire dalla mancata riassunzione nei termini.

Si ritiene che il nuovo termine di sei mesi sia applicabile alle sentenze depositate a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Sentenze revocabili

Il primo comma dell'art. 64 del D.lgs n. 546 del 1992 è riscritto dal D.lgs 156/2015 per ampliare i casi di revocazione.

Con la vecchia formulazione la revocazione era limitata alle sentenze non più impugnabili che involgevano su accertamenti di fatto, mentre con il nuovo comma 1 le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 c.p.c.⁽³⁰⁾.

30 () L'art. 395 c.p.c. individua i seguenti casi di revocazione delle sentenze:

1. se sono l'effetto del dolo di una delle parti in danno dell'altra;
2. se si è giudicato in base a prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza;
3. se dopo la sentenza sono stati trovati uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario;
4. se la sentenza è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa. Vi è questo errore quando la decisione è fondata sulla supposizione di un fatto la cui verità è incontrastabilmente esclusa, oppure quando è supposta l'inesistenza di un fatto la cui verità è positivamente stabilita, e tanto nell'uno quanto nell'altro caso se il fatto non costituì un punto controverso sul quale la sentenza ebbe a pronunciare;
5. se la sentenza è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata,

Sospensione della sentenza oggetto di revocazione

All'art. 65 del D.lgs n. 546 del 1992 è inserito il nuovo comma 3-bis, che permette alle parti di presentare istanza di sospensione della sentenza oggetto del giudizio di revocazione, alla stessa stregua di quanto previsto dall'art. 52 per le sentenze di primo grado.

In tal modo si è attuato il criterio direttivo contenuto nella legge delega che preveda l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario.

Esecuzione delle sentenze

Il nuovo art. 67-bis del D.lgs n.546 del 1992 prevede espressamente che le sentenze delle commissioni tributarie sono esecutive.

Pagamento del tributo in pendenza del processo

L'applicabilità dell'art. 68 del D.lgs n. 546 del 1992, disciplinante la riscossione in pendenza di giudizio, ai tributi comunali oggi non può dirsi pacifica, non avendo la giurisprudenza di legittimità fornito una soluzione ermeneutica univoca. Il dubbio nasce dal fatto che l'applicabilità dell'art. 68 sembra essere limitata ai soli casi in cui "è prevista la riscossione frazionata del tributi", riscossione che, ad esempio, non è prevista per l'IMU: sarebbe stato opportuno prendere atto del contrasto interpretativo eliminando la limitazione ai soli tributi con riscossione frazionata.

La Corte di Cassazione si è espressa nel senso dell'applicabilità delle modalità di riscossione previste dall'art. 68 anche ai tributi comunali, con diverse pronunce, quali la n. 14821 del 2010 e la n. 6921 del 2013. Di segno opposto invece Cassazione n. 2199 del 2012 e n. 19015 del 2015.

Il D.lgs n. 156 del 2015 introduce al primo comma dell'art. 68 la lett. c-bis che prevede, in caso di sentenza di Cassazione con rinvio, che l'am-

*purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione;
6. se la sentenza è effetto del dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato.*

montare del tributo deve essere pagato nella stessa misura pagabile in pendenza di giudizio di primo grado, come ovvia conseguenza dell'annullamento della sentenza di secondo grado. In caso di mancata riasunzione nei sei mesi della causa innanzi alla commissione tributaria si determina l'estinzione del giudizio e quindi l'importo riscuotibile è quello indicato nell'atto di accertamento originario.

La norma sembra non fare salvi eventuali giudicati interni che possono conseguire alla mancata impugnazione di capi della sentenza di primo grado, come quello relativo alla disapplicazione delle sanzioni.

Se il ricorso è accolto, il tributo versato in eccedenza rispetto a quanto statuito dal giudice di primo grado, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza.

In caso di inerzia dell'ente impositore il contribuente, a seguito delle modifiche recate all'ultima parte del comma 2, può chiedere l'ottemperanza, a norma dell'art. 70 del D.lgs n. 546 del 1992, alla commissione tributaria provinciale, ovvero, se il giudizio pende nei gradi successivi, alla commissione tributaria regionale.

Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente

Anche l'art. 69 del D.lgs n. 546 del 1992 è integralmente sostituito ad opera del D.lgs 156/2015. Le nuove disposizioni riguardano l'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente.

Il primo comma dispone che le sentenze di condanna in favore del contribuente e quelle emesse avverso atti catastali sono immediatamente esecutive. Tuttavia, il pagamento di importi superiori a diecimila euro, al netto delle spese di lite, "può" essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia.

Occorre precisare che per le controversie catastali la norma ne dispone l'immediata esecuzione indipendentemente dall'esito della sentenza. Ciò comporta, rispetto al passato, che la debenza dei tributi ancorati alla rendita catastale, come l'IMU, è influenzata fin da subito dall'esito del processo, benché ancora non definito con sentenza passata in giudica-

to. In passato, invece, il contribuente era tenuto a versare le imposte in base alle rendite iscritte in catasto, benché impugnate, salvo il diritto al rimborso nel caso di rettifica di rendita operata con sentenza passata in giudicato⁽³¹⁾.

Il nuovo regime, considerando le lungaggini del processo tributario (i cui tre gradi di giudizio richiedono mediamente dieci anni), potrebbe determinare un aggravio per gli enti impositori, giacché nell'ipotesi di sentenza di primo grado favorevole al contribuente, confermata in appello ma annullata dalla Corte di Cassazione, il Comune potrebbe essere non più legittimato a pretendere l'imposta dovuta per intervenuta decadenza del termine quinquennale cui è sottoposta l'attività accertativa, salvo ritenere che trattandosi di recupero d'imposta dovuto sulla base di una sentenza, relativa però ad un procedimento cui non ha partecipato il Comune, operi la prescrizione decennale⁽³²⁾.

Considerata la delicatezza della questione si ritiene necessario un chiarimento per via normativa.

Il comma 2 del novellato art. 69 del D.lgs n. 546 del 1992, prescrive l'emanazione di un decreto ministeriale con il quale sono disciplinati il contenuto della garanzia, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa. Il nuovo comma entrerà in vigore con l'emanazione del citato decreto ministeriale. Sino a tale data continuano ad applicarsi le norme previgenti.

Il comma 3 specifica che i costi della garanzia sono a carico della parte soccombente all'esito definitivo del giudizio.

Il comma 4 prevede che il pagamento delle somme dovute a seguito del-

31 Cfr. Cassazione, sentenza 1° giugno 2006, n. 13069; Cassazione, sentenza 29 aprile 2005, n. 8932; Cassazione, sentenza 7 dicembre 2004, n. 22943; Cassazione, sentenza 15 novembre 2004, n. 21574.

32 Il problema ovviamente non si pone per l'accertamento comunale impugnato contestualmente alla rendita catastale. La commissione tributaria provinciale, dovrà, infatti, sospendere il processo tributario per pregiudizialità ai sensi dell'art. 295 c.p.c.. Diversamente per il versamento effettuato dal contribuente successivamente alla sentenza che ridetermina o annulla l'atto catastale. In tale ipotesi il contribuente legittimamente dovrà utilizzare la rendita rideterminata in sentenza, la quale come visto è immediatamente esecutiva, né il Comune potrebbe legittimamente notificare un atto di accertamento sulla base della rendita originariamente attribuita dall'Agenzia delle entrate.

la sentenza deve essere eseguito entro novanta giorni dalla sua notificazione (ovviamente su istanza dell'interessato) ovvero dalla presentazione della garanzia, ove richiesta.

L'ultimo comma prevede che se l'ente impositore, trascorsi i novanta giorni dalla notifica, non provvede al rimborso di quanto dovuto, il contribuente può chiedere l'ottemperanza, a norma del successivo art. 70, alla commissione tributaria provinciale, ovvero nei casi di giudizi pendenti nei gradi superiori, alla commissione tributaria regionale.

Abrogazione dell'art. 69-bis relativo ai giudizi catastali

Il D.lgs n. 156 del 2015 abroga l'art. 69-bis del D.lgs n.546. il quale prevedeva l'aggiornamento degli atti catastali solo a seguito della sentenza passata in giudicato.

Tale disposizione è ora incompatibile con il principio della provvisoria esecutività delle sentenze relative agli atti catastali previsto dall'art. 69.

Giudizio di ottemperanza

Il D.lgs n. 156 del 2015 reca modifiche anche all'art. 70 del D.lgs n. 546 disciplinante il giudizio di ottemperanza, ovvero il giudizio che la parte vittoriosa può intraprendere per obbligare la parte inadempiente a dare esecuzione a quanto previsto nella sentenza passata in giudicato, una volta decorsi i termini previsti dalla sentenza o, in assenza di questi, dalla legge. Il ricorso deve essere proposto innanzi la commissione tributaria provinciale per le sentenze da essa emesse e innanzi la commissione tributaria regionale negli altri casi.

Con le modifiche recate al comma 1 è stato espunto il riferimento alle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo, essendo ora previsto, in via generale, il rimedio del giudizio di ottemperanza.

Con le modifiche recate al comma 2 è ora previsto che l'ottemperanza può essere chiesta non solo nei confronti dell'ente impositore ma anche nei confronti dell'agente della riscossione e del concessionario iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs n. 546 del 1992.

Le modifiche ai commi 4 e 7 sono di coordinamento, per tener conto delle nuove disposizioni introdotte con il D.lgs n. 156 del 2015.

Infine, è stato aggiunto il comma 10-bis, il quale dispone che per l'ottemperanza al pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica.

Strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Il presente paragrafo si pone l'obiettivo di analizzare tutti gli istituti deflattivi del contenzioso tributario, quali strumenti utili idonei a ridurre o prevenire il contenzioso tributario e nello stesso tempo a rendere meno distante la fase del controllo da quella della effettiva riscossione delle imposte evase, modificando il rapporto tra fisco e contribuente ed improntandolo a principi di collaborazione e trasparenza.

Gli istituti di seguito elencati che verranno trattati nel paragrafo e sono utilizzabili dal Comune sia in fase pre-processuale che processuale:

- 1) acquiescenza (art. 15, D.lgs n. 218 del 1997);
- 2) accertamento con adesione (art. 1 e segg., D.lgs 218/1997);
- 3) definizione agevolata delle sanzioni (art. 17, D.lgs n. 472/1997);
- 4) conciliazione giudiziale (art. 48, D.lgs n. 546/1992);
- 5) diritto di interpello.

Preliminarmente si porrà l'attenzione alle modalità di predisposizione degli atti di accertamento, con particolare riguardo alla decadenza, alla notifica ed al contraddittorio e successivamente verranno illustrati i singoli istituti.

Il contraddittorio preventivo

Prima di entrare nell'analisi degli strumenti deflattivi e della loro funzione è opportuno fare una breve introduzione sul contraddittorio preventivo e sulla sua applicabilità agli atti tributari.

La legge 241/90 (sui procedimenti amministrativi in generale) contiene norme «potenzialmente» applicabili agli atti tributari ma che sono difatto assorbite o superate dalle discipline dei singoli tributi (che sono norme speciali) ed in parte recepite dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Sono espressamente inapplicabile norme concernenti:

la partecipazione al procedimento amministrativo- art. 13 -per cui l'ente né non ha l'obbligo di informare il contribuente dell'avvio di un procedimento che lo riguarda né questi ha diritto di intervenire;

l'accesso ai documenti amministrativi - escluso dall'art. 24. Il CdS, sez. IV, sent. 5144/2008, ha ritenuto che il divieto di accesso è temporaneamente limitato alla fase in cui il procedimento è in corso, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento a seguito della notifica dell'atto.

Secondo la Corte di Cassazione (Sezioni Unite, sentenza n. 19667/2014), l'esclusione dell'applicazione ai procedimenti tributari delle norme sulla partecipazione va inteso nel senso che il diritto alla partecipazione è disciplinato dallo Statuto del contribuente, ed in particolare dall'art. 12, c. 7, che si renderebbe applicabile a tutti i tipi di accertamento, anche a quelli «a tavolino» ovvero non preceduti da una verifica o ispezione fiscale.

In realtà l'art. 12, comma 7 si occupa solo degli accertamenti basati sulle verifiche presso il contribuente, quindi la tesi della Cassazione appare all'evidenza non propriamente conforme a norma.

Con ordinanza n. 527 del 2015 la questione è stata nuovamente posta all'attenzione delle Sezioni Unite. In tale ordinanza i giudici sembrano più propensi a consolidare un orientamento di senso contrario già formatosi in seno alla stessa Cassazione (sent. 16354/12, n. 15583/14, n. 7598/2014, n. 13588/14), che esclude la sussistenza del diritto al contraddittorio del contribuente prima della notifica di un avviso di accertamento, essendo l'art. 12, comma 7 dello Statuto applicabile solo nel caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente ed essendo tale norma finalizzata a tutelare il contribuente dall'accesso dell'amministrazione presso i suoi locali.

Peraltro, la Corte ricorda che, in base al diritto comunitario, ma anche in base alla stessa legge 241/1990, la violazione del principio del contraddit-

torio preventivo non comporta l'automatica annullabilità dell'atto di accertamento, perché è comunque necessaria la dimostrazione che la partecipazione al procedimento avrebbe portato ad un risultato diverso⁽³³⁾.

La problematica sull'obbligo del contraddittorio preventivo è stata, si auspica, definitivamente risolta dalla Corte di Cassazione- Sezioni Unite, sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, con la quale si è precisato che per i tributi non armonizzati, l'obbligo di attivazione del contraddittorio preventivo, a pena di nullità, sussiste solo in relazione alle ipotesi espressamente contemplate dalla norma, come, ad esempio, per gli accertamenti relativi all'abuso del diritto, di cui all'art. 10 bis, co. 6 della legge n. 212 del 2000⁽³⁴⁾.

33 Corte di Cassazione- Sezioni Unite, sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015: "Differente-mente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto."

34 Corte di Cassazione- Sezioni Unite, sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015: "Differente-mente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato

La funzione degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario

Con l'introduzione degli strumenti deflattivi del contenzioso il legislatore, da un lato, ha inteso modificare il rapporto tra fisco e contribuente, improntandolo più verso i principi della collaborazione e della trasparenza, dall'altro lato, ha mirato ad una maggiore efficacia dell'accertamento tributario, con la previsione di istituti che hanno l'obiettivo di ridurre o prevenire il contenzioso tributario, oltre a realizzare una riscossione delle somme accertate in tempi più rapidi, garantendo comunque al contribuente l'applicazione di sanzioni più favorevoli.

Anche il reclamo/mediazione va considerato come uno strumento deflattivo che si svolge durante una fase pre-processuale di durata non superiore a 90 giorni. In particolare il reclamo/mediazione rientra tra gli strumenti di annullamento/rettifica esperibili in autotutela (per approfondimento, si veda il precedente paragrafo).

Alcuni strumenti sono

- di natura amministrativa, da attivare entro il termine per proporre ricorso, come l'acquiescenza (di cui all'art. 15 del D.lgs n. 218/1997, per l'erario, e singole leggi d'imposta per i tributi comunali), l'accertamento con adesione (di cui al D.lgs n. 218/97), la definizione agevolata delle sanzioni (art. 17, della 472/1997) e l'esercizio dell'autotutela;
- altri sono di natura giudiziale, come la conciliazione giudiziale;
- altri ancora sono preventivi, come il diritto di interpello.

Acquiescenza

Per i tributi comunali le singole leggi d'imposta prevedono l'acquiescenza. In particolare, per la IUC (IMU, TARI, TASI) il comma 669 della legge 147/2013 prevede quanto segue:

«Le sanzioni di cui ai commi 696, 697 e 698 sono ridotte ad un terzo se,

contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.»

entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi».

Sull'acquiescenza, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 12006/2015 ha dichiarato che *«evidente è la ratio deflattiva dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli».*

Ciò significa che se il contribuente non impugna e non paga, le sanzioni vanno corrisposte per intero. Se invece il contribuente paga oltre i 60 giorni con le sanzioni ridotte, il Comune deve pretendere gli altri 2/3 di sanzione. La riduzione ad 1/3 delle sanzioni non opera nel caso di accertamenti per omesso, parziale o tardivo versamento, per i quali si applica la sanzione del 30%.

Il Comune può notificare ai contribuenti questionari avario titolo. In caso di mancata o incompleta risposta al questionario si applicano le sanzioni da un minimo di 100 euro ad un massimo di 500 euro.

Va rilevato che per la Tares, non era prevista la possibilità di definire queste sanzioni, mentre ora se ne prevede, invece, la riduzione ad 1/3 in caso di acquiescenza.

Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è sicuramente lo strumento deflattivo più utilizzato dai contribuenti sia perché comporta l'applicazione delle sanzioni nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, e non di quelle irrogate, sia perché la normativa attribuisce al contribuente ulteriori novanta giorni per impugnare l'atto.

L'istituto dell'accertamento con adesione è applicabile ai tributi comunali in virtù:

- dell'art. 59, c. 1, lett. m) del D.lgs n. 446/1997 che ne prevedeva l'applicazione solo per l'ICI;

- dell'art. 50 della legge n. 449/1997 che ne prevede l'applicazione per tutti i tributi comunali.

Con l'introduzione del reclamo/mediazione probabilmente viene meno la necessità dell'accertamento con adesione, considerato che con questo strumento, dalla notifica del ricorso alla data del deposito di questo presso la segreteria della CTP possono passare anche 301 giorni.

Si tratta, in realtà, di due istituti diversi, che possono convivere, ma che si sovrappongono; per questo motivo alcuni enti hanno già proceduto alla sua abrogazione.

Il D.lgs n. 218/1997 disciplina l'istituto per i tributi erariali, prevedendo in particolare due procedimenti: uno per le imposte sui redditi e per l'Iva; l'altro per gli altri tributi indiretti.

Nulla è detto per i tributi comunali, per cui l'ente locale, tramite regolamento, può disciplinare una propria procedura che tenga conto, anche alternativamente, di quanto previsto dalle due procedure codificate dal 218. In altre parole, il Comune potrà effettuare un rinvio passivo alla normativa statale, recependo automaticamente tutte le successive modifiche, oppure può disciplinarlo modificando la normativa statale:

- a) limitando i tributi cui si applica;
- b) limitandolo ad alcune tipologie di atti (es. aree fabbricabili);
- c) modificando la disciplina procedurale.

Se il Comune non approva apposito regolamento, l'eventuale istanza presentata dal contribuente è priva di effetti (soprattutto con riferimento all'ulteriore termine di 90 giorni).

L'accertamento definito con adesione:

- non è soggetto ad impugnazione;
- non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio;
- comporta l'applicazione della sanzione nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge;
- quando è perfezionato fa perdere efficacia all'accertamento originario.

La normativa non limita l'applicabilità dell'istituto a determinati casi specifici; ciononostante si ritiene che si possa ricorrere a tale istituto:

- quando sussiste materia suscettibile di valutazione discrezionale (es. valore aree fabbricabili);

- impossibilità di quantificare l'oggetto dell'imposizione (es. fabbricato non accatastato e poi demolito);

Conseguentemente si ritiene che non possa essere definito con l'accertamento con adesione un atto contenente una mera liquidazione dell'imposta (es. omesso versamento) o un atto con il quale si contesta l'omessa denuncia di un fabbricato iscritto in catasto con rendita; in questi casi, manca una "materia concordabile"⁽³⁵⁾.

Il ricorso all'accertamento con adesione può avvenire su iniziativa del comune o del contribuente.

Il comune può inviare al contribuente un "invito a comparire" nel quale sono indicati:

- i periodi d'imposta suscettibili di accertamento;
- il luogo ed il giorno per definire l'accertamento con adesione;
- gli elementi su cui si basa la pretesa tributaria.

Dal 2008 è stato introdotto il nuovo istituto dell'adesione all'invito a comparire, che potrà essere recepito dal comune con propria norma regolamentare, che prevede l'applicazione delle sanzioni in misura di 1/6. La norma, applicabile ai soli tributi erariali (ma recepitibile dal Comune in virtù del potere di prevedere riduzioni delle sanzioni per via regolamentare) è stata abrogata ma continua (per ora) ad applicarsi fino al 31/12/2016 (art. 2, co. 2, lett. a) DL n. 153/2015).

Per quanto riguarda la procedura su istanza del contribuente si precisa che il contribuente cui è stato notificato l'avviso, può presentare istanza di accertamento con adesione. La presentazione dell'istanza produce l'effetto di sospendere per novanta giorni sia i termini per pagare che per impugnare.

35 Da Cass. civ. Sez. V, Sent., 16-03-2016, n. 5138 «Perciò, una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del "quantum debeatur", alla parte contribuente non resta che eseguire l'accordo, versando quanto da esso risulta, essendo per legge esclusa la possibilità d'impugnare l'accordo stesso (conf. Cass. n. 18962/2005 e n. 10086/2009, nonché a "contrariis" n. 15170/2006).

Resta, dunque, esclusa ogni possibilità di ripensamento del contribuente dopo la definizione del contesto tributario mediante adesione, in qualsiasi forma esso sia manifestato ivi compresa la proposizione al fisco di una domanda di restituzione di somme»

L'eventuale successiva proposizione del ricorso equivale a rinuncia all'accertamento con adesione. Ricevuta l'istanza di accertamento con adesione il comune deve invitare il contribuente a comparire (ma non è obbligatorio). Se si perviene ad un accordo, l'ente redige l'atto di accertamento con adesione, in duplice copia, sottoscritta dal funzionario responsabile dell'imposta e dal contribuente (o dal suo procuratore speciale o generale); l'atto deve contenere la motivazione che ha portato all'adesione, la liquidazione dell'imposta, sanzioni ed interessi. Il procedimento si perfeziona con il versamento entro 20 giorni dalla sottoscrizione, o in caso di pagamento rateale della prima rata, unitamente alla garanzia. Entro 10 giorni dal pagamento il contribuente invia all'ente locale la quietanza del pagamento e l'eventuale garanzia ed il comune rilascia copia dell'atto di accertamento con adesione, che quindi si perfeziona esclusivamente con il pagamento. Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

E' opportuno in questa sede precisare che spesso l'istanza è presentata ai soli fini dilatori. Per giurisprudenza costante di legittimità, ma anche costituzionale, il termine di 90 giorni spetta anche in caso di rigetto espresso da parte del Comune a concordare.

Secondo la Cassazione (contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate) il termine di 90 giorni non si cumula con la sospensione feriale (Cass. Sez. VI - 5, Ord., 05-06-2015, n. 11632).

Definizione agevolata delle sanzioni

Con l'istituto della cd. definizione agevolata delle sanzioni (cd. "definizione in via breve"), disciplinato dal D.lgs n. 472 del 1997, art. 17, comma 2, viene consentito al contribuente di estinguere l'obbligazione sanzionatoria nascente dalla violazione commessa, pagando, entro un determinato termine, una somma a titolo di sanzione amministrativa di ammontare pari ad un

terzo delle sanzioni irrogate; siffatta definizione agevolata è riferita solo alle sanzioni (v. in tal senso anche circolare Ministero delle finanze n. 180/98) e comporta quindi l'estinzione dell'eventuale controversia solo limitatamente ai profili sanzionatori derivanti dalla violazione delle norme tributarie, ferma restando la contestabilità in sede giudiziale degli aspetti legati al pagamento dell'imposta da cui scaturisce la sanzione; chiara anche in tale ipotesi è la ratio dell'istituto, che consente all'Erario di incassare in tempi rapidi seppur in misura ridotta) le sanzioni irrogate ed al contribuente, che ritiene di essere nel giusto senza tuttavia averne la certezza, di bloccare le sanzioni ridotte versando il corrispondente ammontare, e, nello stesso termine di legge, proporre eventuale ricorso alla Commissione tributaria.

Annulamento e rettifica

L'autotutela è il potere di ritiro degli atti di accertamento ritenuti illegittimi che si esercita o su istanza di parte o in sede di riesame d'ufficio.

L'atto di ritiro compete all'organo che ha emanato l'atto e quindi al funzionario responsabile del tributo (principio del *contrarius acutus*).

L'autotutela può portare all'annullamento totale dell'atto o alla sua parziale rettifica, con efficacia *ex tunc*.

Va anche premesso che la richiesta di autotutela avanzata dal contribuente non garantisce alcuna certezza in ordine all'esito del procedimento, non essendoci alcun obbligo di provvedere, né sospende i termini per impugnare, a differenza dell'istituto dell'accertamento con adesione, che se adottato dal comune garantisce comunque un ulteriore periodo di novanta giorni per la proposizione del ricorso.

Si ricorda che il Comune non può sospendere i termini di impugnazione degli atti, i quali essendo termini processuali non sono disponibili.

L'autotutela nell'ambito del procedimento tributario trova il suo primo riconoscimento normativo nell'abrogato art. 68 del DPR n. 287 del 1992, ora sostituito dall'art. 23 del DPR n. 107 del 2001.

L'ingresso nel campo dei tributi comunali è segnato dall'art. 2-quater del

decreto legge 30 settembre 1994, n. 564 che obbliga i comuni ad indicare, *“secondo i rispettivi ordinamenti”*, gli organi competenti per l’esercizio del potere di annullamento⁽³⁶⁾.

Quando ricorrere all’autotutela

In assenza di espressa regolamentazione comunale - peraltro non necessaria, essendo solo prevista l’indicazione dell’organo competente all’esercizio del potere di annullamento (obbligo peraltro successivamente confermato dall’art. 1, comma 162 della legge n. 296 del 2006), al fine di comprendere i confini che regolano il potere in questione si potrà far riferimento al decreto del Ministero delle finanze, 11 febbraio 1997, n. 37, che disciplina l’esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell’Amministrazione finanziaria. In particolare l’art. 2 stabilisce che l’amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte, all’annullamento o alla rinuncia all’imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell’atto o dell’imposizione, quali tra l’altro:

- errore di persona;
- evidente errore logico o di calcolo;
- errore sul presupposto dell’imposta;
- doppia imposizione;
- mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;

36 D.lgs 159/2015, in vigore dal 22/10/2015

Art. 11. Autotutela

All’articolo 2- quater del DL 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 656/1994, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) dopo il comma 1-quinquies sono aggiunti i seguenti:

“1-sexies. Nei casi di annullamento o revoca parziali dell’atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l’atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell’atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute .

1-septies. Le disposizioni del comma 1-sexies non si applicano alla definizione agevolata prevista dall’articolo 17, comma 2, del DL 472/1997.

1-octies. L’annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente.”

- mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;
- sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;
- errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Limiti all'esercizio dell'autotutela

Per quanto riguarda i limiti all'esercizio del potere di autotutela lo stesso art. 2 citato prevede al comma 2 che non si procede all'annullamento d'ufficio per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria⁽³⁷⁾. A tale limite va anche aggiunta l'intervenuta prescrizione, in quanto al comune è preclusa la possibilità di rinunciare alla prescrizione⁽³⁸⁾.

Va anche precisato, con riferimento ad annualità per le quali il potere di accertamento sia già decaduto, che nell'esercizio dell'autotutela rientra solo il potere di rettificare al ribasso la pretesa impositiva, ma non quella di sostituire gli atti con un nuova e più ampia pretesa, giacché in tal modo si violerebbe la normativa che impone l'esercizio del potere di accertamento entro determinati confini temporali tracciati a pena di decadenza. L'annullamento dell'atto di accertamento, anche in pendenza di giudizio, non preclude il potere di emissione di un nuovo atto purché siano rispettati i termini decadenziali dell'accertamento.

Il comune potrebbe rimettere un atto anche a seguito di sentenza di annullamento di un precedente atto: l'unico limite è il rispetto del termine decadenziale (da ultimo si veda Cassazione, sentenza 22 luglio 2016, n. 15197).

37 La sentenza passata in giudicato preclude l'esercizio della autotutela soltanto ove vi sia una pronuncia sul merito del rapporto tributario, mentre non è di ostacolo la sentenza che si sia arrestata su ragioni pregiudiziali (irricevibilità, difetto di giurisdizione, inammissibilità, improcedibilità), ovvero una sentenza passata in giudicato su questioni di rito.

38 Occorre rammentare che l'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990 dispone che «E' nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge».

Per quanto riguarda gli atti di annullamento parziale di atti di accertamento, con i quali appunto si accolgono in parte le ragioni del contribuente, si ritiene, proprio perché l'atto in rettifica non è un nuovo atto ma si limita ad annullare una parte del provvedimento originario, quindi con efficacia *ex tunc*, che tale atto non sia autonomamente impugnabile, anche per carenza di interesse ad agire, in quanto laddove si dovesse pervenire al suo annullamento per via giudiziale ritornerebbe in vita l'avviso originario, con la pretesa piena. Conferma Cassazione, ordinanza 18 maggio 2011, n. 10958.

In proposito, l'art. 11, comma 1-octies del D.lgs n. 159/2015, risolve il problema, disponendo che «L'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente».

L'impugnazione del diniego di autotutela

In passato la giurisprudenza di legittimità si è divisa sulla possibilità o meno di impugnare innanzi la commissione tributaria il diniego di autotutela opposto dal Comune. Peraltro, le incertezze sono derivate da pronunce delle stesse sezioni unite che hanno impiegato un po' di tempo prima di incanalarsi in una strada a senso unico.

Le sezioni unite senza ammettere espressamente il cambio di direzione, con varie sentenze, tra cui la sentenza 23 aprile 2009, n. 9669, osservano che «Nella già citata sentenza n. 7388 del 2007 si chiarisce infatti che l'esercizio del potere di autotutela *“non costituisce un mezzo di tutela del contribuente”* e che *“nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato - nelle forme ammesse sugli atti discrezionali - soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria”*».

Da ultimo, Cassazione, ordinanza 17 ottobre 2013, n. 23645, osserva che «com'è noto, in tema di contenzioso tributario, l'atto con il quale l'Amministrazione manifesti il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, quello impositivo divenuto definitivo, non rientra nella previsione di cui al D.lgs 546/1992, art. 19, e non è quindi impugnabile, sia per la discrezionalità da cui l'attività di autotutela è connotata in questo caso, sia perché ,

altrimenti, si darebbe ingresso ad una inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cfr. anche Cass. Sez. U, Sentenze n. 3698 del 16/02/2009, n. 7388 del 2007).

Conciliazione giudiziale

Altro strumento deflattivo del contenzioso tributario è la conciliazione giudiziale. Quest'ultima è stata oggetto di autonomo approfondimento in un sotto-paragrafo all'interno di quello generale sulle "Modifiche della disciplina del contenzioso tributario". Pertanto si rimanda alla precedente trattazione.

Interpello

Una particolare attenzione merita l'ultimo strumento deflattivo: l'interpello, per il quale l'IFEL ha messo a disposizione uno schema di regolamento il 14 aprile 2016.

Relativamente a questo strumento, l'art. 6, co. 6 della legge 11 marzo 2014, n. 231, ha delegato il Governo ad introdurre disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantire una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri.

In attuazione della suddetta delega è stato emanato il D.lgs n. 156 del 2015, recante "Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario", che è intervenuto a modificare la disciplina dell'interpello prevista dall'articolo 11 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000).

Dal 1° gennaio 2016, pertanto, la disciplina dell'interpello risulta regolata dal novellato art. 11 dello Statuto appena citato e da altre disposizioni del D.lgs n. 156 del 2015 ed in particolare: dall' articolo 2 (legittimazione e presupposti), 3 (contenuto delle istanze), 4 (istruttoria dell'interpello), 5 (inammissibilità delle istanze) e 6 (coordinamento con l'attività di accertamento e contenzioso).

Si precisa tuttavia che il nuovo quadro normativo prevede diverse tipologie di interpello, non tutte applicabili ai tributi comunali:

- interpello ordinario: riguarda l'applicazione delle disposizioni tributarie quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e sulla corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza; l'interpello ordinario è applicabile ai tributi comunali;
- interpello probatorio: riguarda la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti, come ad esempio le istanze presentate dalle società "non operative" (articolo 30 della legge 724 del 1994); l'interpello probatorio nei fatti è inapplicabile ai tributi comunali;
- interpello antiabuso: riguarda l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie con riferimento a qualsiasi settore impositivo; l'interpello antiabuso è applicabile ai tributi comunali³⁹;
- interpello disapplicativo: riguarda la disapplicazione di norme che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti di imposta se viene fornita la dimostrazione che detti effetti elusivi non potevano verificarsi; l'interpello disapplicativo è inapplicabile ai tributi comunali.

L'art. 12 del D.lgs n. 156 del 2015 prevede che le disposizioni recate dal decreto, salve alcune ipotesi espressamente richiamate, entrano in vigore il 1° gennaio 2016. L'art. 8, co. 3 del decreto dispone che «Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dal presente Titolo I»

L'art. 8, comma 4, reca una disposizione transitoria, applicabile solo alle Agenzie fiscali, in base alla quale fino all'emanazione dei provvedimenti dei Direttori delle Agenzie restano applicabile le disposizioni procedurali in vigore al momento della presentazione dell'istanza.

39 La Corte di Cassazione, sentenza 30 novembre 2009, n. 25127, ha applicato il concetto di abuso del diritto in una controversia relativa all'ICI dovuta per un area fabbricabile pertinenziale.

Con riferimento agli enti locali, non è stata prevista analoga disposizione, pertanto nelle more dell'attuazione di quanto previsto non è possibile applicare in via transitoria il precedente regolamento che ogni ente avrebbe dovuto adottare in base a quanto disposto dall'art. 1, co. 4 della legge n. 2012 del 2000.

Pertanto, nelle more dell'aggiornamento del regolamento comunale sul diritto di interpello, fatte salve le norme procedurali non in contrasto con il nuovo quadro normativo, le modifiche recate dal D.lgs n. 156 del 2015 sono applicabili ai tributi locali già dal 1° gennaio 2016, e ciò ovviamente anche nell'ipotesi in cui il Comune non abbia mai approvato un proprio regolamento sul diritto di interpello.

Per quanto riguarda il termine di approvazione, trattandosi di regolamento procedurale e di adeguamento a norme di legge non si è reso applicabile il termine del 30 aprile 2016 (in quanto termine previsto per l'approvazione dei bilanci di previsione), ovvero quello previsto per l'adozione delle delibere tributarie. Nel rispetto del termine previsto nell'art. 8, co. 3 del D.lgs n. 156 del 2016, l'approvazione del regolamento doveva avvenire entro il 1° luglio 2016, fermo restando che superato tale termine trovano comunque applicazione, anche in assenza di regolamento comunale, le disposizioni di legge.

All'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/5662-schema-di-regolamento-diritto-di-interpello#modal> si propone uno schema tipo di regolamento che ha la funzione di adattare le previsioni di legge a livello locale, essenzialmente sotto l'aspetto procedurale.

3. Assegnazioni di risorse spettanti ai Comuni, tra concertazione e contenzioso

Le sentenze che si sono susseguite negli ultimi tempi circa l'illegittimità di taluni atti normativi e di attuazione riguardanti le assegnazioni di risorse ai Comuni pongono un problema generale di miglior definizione delle politiche rivolte agli enti locali, sia in termini di accuratezza tecnica che per ciò che riguarda il necessario processo di concertazione. Ognuna del-

le questioni passate di seguito in rassegna comporta l'esigenza di ulteriori interventi riparatori necessari per compensare penalizzazioni ingiustificate che emergono a distanza di anni e in prevalenza derivanti dalle difficoltà poste dalle regolazioni finanziarie indotte dai cambiamenti continui della normativa fiscale in assenza di un centro tecnico-amministrativo che abbia per compito esclusivo il governo della finanza decentrata e la gestione di questi processi, resi ancor più complessi dall'assenza di idonee basi informative pubbliche disaggregate.

Si tratta di situazioni che incidono su diverse fasce di Comuni producendo squilibri significativi, che l'ANCI ha rappresentato presso le sedi istituzionali, al fine di stimolare un decisivo intervento di ristoro di risorse. Il presente paragrafo è dedicato ad una disamina delle principali sentenze favorevoli ai Comuni riguardanti differenti temi, ma tutti confluenti in un minimo comune denominatore rappresentato dall'illegittimità dell'azione amministrativa centrale. Altre controversie hanno raggiunto risultati in giudizio favorevoli, come nel caso del ristoro atteso dai Comuni sede di impianti nucleari, o rischiano di essere avviate in assenza di soluzioni concertate, come nel caso dei tagli ingiustificati all'addizionale comunale sui diritti aeroportuali.

L'approfondimento qui proposto appare utile non solo a conferma della correttezza delle molteplici azioni intraprese dall'ANCI a garanzia degli interessi dei Comuni, ma anche al fine di stimolare l'attenzione di tutti i decisori sulla delicatezza del percorso attuativo della legislazione in materia di assegnazioni agli enti locali che deve sempre avvenire sulla base di rapporti interistituzionali improntati a correttezza e trasparenza.

La sentenza del Consiglio di Stato sulla vicenda IMU/ICI (n. 5008 del 3 novembre 2015)

La sentenza del Consiglio di Stato ha definitivamente annullato i provvedimenti in base ai quali il MEF aveva ridotto le risorse destinate ai Comuni in occasione del passaggio dall'ICI all'IMU 2012, per un importo complessivo di oltre 3 miliardi di euro, in applicazione dell'articolo 13,

comma 17 del DL n. 201 del 2011. La sentenza conferma sostanzialmente la validità del precedente pronunciamento del Tar Lazio dell'8 aprile 2014. Tra le censure dell'ANCI accolte dal giudice d'appello emergono in particolare:

- l'erronea determinazione del gettito ICI 2010 preso a base di riferimento per operare le compensazioni in sede di riduzione delle spettanze;
- il mancato ristoro dell'IMU "immobili comunali", ingiustamente inserita nella stima IMU complessiva e successivamente ristorata con apposite assegnazioni per gli anni 2012 e 2013 (escluse dalle entrate computabili ai fini del Patto di stabilità), fino al consolidamento strutturale nel fondo di solidarietà a decorrere dal 2014.

Secondo il Consiglio di Stato, i provvedimenti adottati dal MEF - come ampiamente argomentato dalla confermata sentenza TAR Lazio - hanno palesemente anteposto alla corretta considerazione del gettito ICI la pre-determinata disponibilità di cassa del Governo, con l'effetto di trasformare il gettito ICI da ammontare oggetto di rilevazione sulla base dei rendiconti in un'entità oggetto di stima. Il punto centrale consiste nel fatto che per diverse centinaia di Comuni, a fronte di dati relativi al gettito dell'ICI di riferimento certificati, cioè ricavati dai rendiconti 2009 e 2010, ma ritenuti non conformi alle aspettative, è stato applicato un algoritmo di correzione così da riportare "a coerenza" l'ICI rispetto al gettito IMU poi rilevato dai versamenti via modello F24. Ne è risultato un ingiustificato aumento per via amministrativa del taglio compensativo previsto dalla legge. L'applicazione della sentenza è stata oggetto di ulteriori iniziative non giudiziarie al fine di verificare l'orientamento del Governo e pervenire ad un esito condiviso. In particolare, non è ipotizzabile, ad avviso dell'ANCI, che i pronunciamenti giurisdizionali impongano la redistribuzione delle assegnazioni da Fondo sperimentale di riequilibrio e da Fondo di solidarietà intervenute dal 2012 ad oggi, con conseguenze caotiche e incomprensibili sulle dotazioni di ciascun Comune. Il giudice amministrativo si è infatti limitato a rilevare di non poter imporre, attraverso la propria sentenza, alcun cambiamento dello stanziamento complessivo, lasciando impregiudicato uno spazio negoziale nel cui ambito si possa pervenire all'integrazione di risorse a favore dei Comuni che hanno subito ingiustificate

riduzioni per via dei criteri considerati illegittimi. L'ammontare complessivo dei ristori, a seconda delle modalità di calcolo, varia tra 65 e 90 milioni di euro annui, che maturano fin dal 2012.

La sentenza della Corte Costituzionale sull'illegittimità del DL 95/2012

La sentenza della Corte costituzionale n. 129 del 6 maggio 2016 sancisce l'illegittimità dell'articolo 16, comma 6, del decreto legge n. 95/2012 (cd. decreto spending review), nella parte in cui si prevede la riduzione del Fondo sperimentale di riequilibrio degli enti locali senza alcuna forma di coinvolgimento di questi ultimi e l'assenza di un termine per l'adozione del decreto di natura non regolamentare del Ministero dell'interno.

Si ricorda che nel caso dei Comuni, il decreto spending review prevedeva un taglio delle risorse di entità pari a 2,25 miliardi di Euro per il 2013, 2,5 miliardi di Euro per il 2014 e 2,6 miliardi di Euro dal 2015 in poi.

La sentenza indica espressamente l'assenza, nella norma oggetto della pronuncia, di alcuni aspetti essenziali che ne determinano l'illegittimità, prefigurando di conseguenza l'esigenza di una integrazione e di un nuovo terreno di confronto con il Governo in ordine al riparto di un gravosissimo taglio, a suo tempo fortemente criticato dai Comuni proprio per le modalità di riparto, ora censurate, basate sull'ammontare della spesa di cassa per consumi intermedi di ciascun ente, rilevata dal sistema SIOPE. La vicenda sorge nel procedimento tra un Comune e il Ministero dell'Interno promosso innanzi il Tribunale Amministrativo Regionale del Lazio, il quale, con l'ordinanza del 2 dicembre 2014, ha sollevato dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 6, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95 nella parte in cui, nel prevedere per l'anno 2013 la riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio e del fondo di solidarietà comunale per un ammontare complessivo di 2.250 milioni di euro, dispone che la riduzione per ciascun Comune è *"determinata, con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'interno, in proporzione alla media delle spese sostenute per consumi intermedi nel triennio 2010-2012, desunte dal SIOPE"*. La questione principale è legata al rango di fonte secondaria cui appartiene il decreto ministeriale che deve per natura rappresentare la mera

applicazione della fonte primaria e non l'estensione del suo contenuto. In sintesi, il giudice costituzionale non mette in discussione la misura dei tagli, frutto del coordinamento della finanza pubblica, ma le modalità di distribuzione, che sono state "automatiche" e non hanno previsto un coinvolgimento degli amministratori locali.

Il Tar Lazio remittente affermava che la disposizione censurata avrebbe comportato la lesione dell'autonomia finanziaria riconosciuta agli enti locali dall'art. 119 della Costituzione per due ragioni:

- in primo luogo, perché la disposizione censurata non contempla un termine entro il quale deve essere emanato il decreto ministeriale che determina la riduzione di entrate erariali per ciascun comune. Difatti, la riduzione dei trasferimenti a esercizio finanziario quasi concluso comporta problemi nella programmazione economico-finanziaria dell'ente locale, ed in particolare nella stesura e nell'approvazione del bilancio di previsione;
- in secondo luogo, in quanto il parametro per la determinazione della riduzione delle assegnazioni da FSR è stato individuato nelle spese sostenute da ciascun Comune per i "consumi intermedi" del triennio 2010-2012, categoria nella quale rientrano sia le spese stanziare nell'interesse di ogni singola amministrazione sia quelle destinate ad assicurare servizi ai cittadini, quali i costi del servizio di raccolta dei rifiuti.

La Corte costituzionale, con un'ulteriore estensione, ha voluto sottolineare che tale incidenza deve essere mitigata attraverso la garanzia del coinvolgimento degli enti nella fase di distribuzione del sacrificio e nella decisione sulle relative dimensioni quantitative, e non può essere tale da rendere impossibile lo svolgimento delle funzioni degli enti in questione (cfr. CCost., sentenze nn. 10 del 2016, 188 del 2015 e 241 del 2012), ferma restando la necessità, nei processi di collaborazione tra enti, di strumenti di chiusura che consentano allo Stato di addivenire alla determinazione delle riduzioni dei trasferimenti, anche eventualmente sulla base di una sua decisione unilaterale, al fine di assicurare che l'obiettivo del contenimento della spesa pubblica sia raggiunto pur nella inerzia degli enti territoriali (ex multis, sentenze n. 82 e 19 del 2015).

Il giudice costituzionale, dopo aver dichiarato l'illegittimità del DL 95 per le motivazioni sopra descritte, richiama il legislatore al rispetto del principio di leale e reciproca collaborazione come metodo da porre sempre alla base dell'adozione di decisioni che riguardano altri livelli di governo, affermando altresì l'esigenza del rispetto dei tempi nell'adozione degli atti e, infine, richiamando il principio secondo cui ogni intervento di riduzione di risorse non deve compromettere la possibilità per i Comuni di garantire i servizi essenziali ai cittadini.

La sentenza appena richiamata si pone sulla stessa linea delle sentenze nn. 188/2015 e 10/2016, con le quali la Corte costituzionale ha parzialmente accolto le questioni di legittimità costituzionale sollevate in via incidentale dal TAR per il Piemonte su istanza di alcune Province piemontesi contro diverse disposizioni di legge finanziaria per gli anni 2013 e 2014 *«nella parte in cui non consentono di attribuire adeguate risorse per l'esercizio delle funzioni conferite»* con svariate leggi regionali dalla Regione Piemonte alle Province.

Sulla base del dispositivo è possibile parlare di due sentenze di accoglimento; le leggi regionali per la formazione del bilancio di previsione e i relativi assestamenti per il 2013 e il 2014, nonché la legge finanziaria per il 2014 sono infatti state dichiarate costituzionalmente illegittime nella parte in cui non autorizzano la Giunta regionale piemontese ad assumere impegni di spesa adeguati all'esercizio delle funzioni conferite alle Province. Per ovviare all'inadeguatezza che genera il vulnus costituzionale, il legislatore regionale è chiamato ad approvare una variazione del bilancio attribuendo maggiori risorse alle Province oppure a giustificare la riduzione della dotazione finanziaria con «proposte di riorganizzazione dei servizi o riallocazione delle funzioni». In particolare, nella sentenza n. 10/2016, la Corte dichiara innanzitutto la violazione dell'autonomia finanziaria delle Province, la quale «si riflette inevitabilmente» sul buon andamento della p.a., mentre l'art. 3 risulta violato non solo sotto il profilo della ragionevolezza, ma anche sotto quello dell'eguaglianza sostanziale. Le decisioni sono particolarmente rilevanti atteso che sono le prime sentenze che "manipolano" un bilancio pubblico, sia pure di enti decentrati della Repubblica, mentre, più in generale, vanno annoverate tra le

sentenze che, nell'ultimo anno, hanno determinato una tensione sugli equilibri del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche.

In linea di principio, il giudice costituzionale ha sempre riconosciuto che il legislatore disponga in via generale di un'ampia discrezionalità nel modificare, ampliare o diminuire le fonti di finanziamento agli enti territoriali, le quali non possono certo considerarsi intangibili. Tale discrezionalità incontra, tuttavia, dei limiti. Il legislatore non può cioè ridimensionare gli stanziamenti finanziari al punto tale da rendere insostenibile lo svolgimento delle funzioni amministrative dell'ente pubblico territoriale. Ciò vale non solo per le Regioni nei loro rapporti con lo Stato, come finora riconosciuto da una costante giurisprudenza della Corte (cfr. sentenze nn. 307/1983, 381/1990, 123/1992, 370/1993, 138/1999, 326/2010 e 241/2012), ma anche per gli enti locali nei loro rapporti con le Regioni. Tale limite rappresenta il confine invalicabile oltre il quale l'autonomia degli enti pubblici territoriali risulta svuotata e perciò violata.

Il giudice costituzionale sembra così aver stabilito che non solo le funzioni proprie o fondamentali, ma tutte le funzioni amministrative esercitate dagli enti locali, comprese quelle conferite o delegate dalle Regioni e dallo Stato, necessitino di un adeguato o congruo stanziamento di risorse. D'altro canto, la Corte ha anche riconosciuto che l'adeguato finanziamento delle funzioni conferite o delegate è un presupposto necessario per garantire l'autonomia finanziaria dell'ente pubblico territoriale, altrimenti esso viene costretto a coprire con risorse proprie o con altre risorse gli stanziamenti mancanti dovuti e, perciò, privato dell'autonomia di spesa e dell'autonomia di bilancio che gli competono in quanto ente territoriale costitutivo della Repubblica (art. 119, comma 1 Cost.).

Le sentenze sul ristoro delle modifiche di imponibile ICI dei fabbricati D

Diversi tribunali civili (tra gli altri, Bologna, Venezia, Milano) si sono espressi in primo grado, fin dall'anno 2013, in favore di alcuni Comuni ricorrenti contro il MEF e il Ministero dell'Interno che hanno di fatto annullato unilateralmente, a decorrere dal 2009 e con effetti retroattivi, le attribuzioni di risorse compensative del minor gettito ICI incassato dai

Comuni a partire dal 2001 a seguito della perdita di gettito ICI dovuta all'iscrizione in catasto - con conseguente attribuzione della rendita - dei fabbricati commerciali ed industriali posseduti interamente da imprese e classificati nel gruppo "D"; in precedenza tassati al valore iscritto in bilancio da ciascuna impresa, rivalutato convenzionalmente di anno in anno. La vicenda trae origine nell'anno 2000, con l'art. 64 della legge n. 388 che stabiliva il diritto dei Comuni a contributi statali compensativi a fronte del minor gettito ICI incassato.

Con le sentenze del 22 ottobre e del 6 novembre 2015 e del 16 marzo 2016, il Tribunale civile di Bologna ha riconosciuto il diritto dei Comuni (Sala Bolognese, Faenza e Bologna) di avere rimesse le maggiori somme negate dai Ministeri dell'economia e delle finanze e dell'Interno relativamente alle compensazioni per i minori gettiti ICI derivanti dal complesso degli immobili di categoria "D" passati ad autodeterminazione della rendita catastale. I Ministeri, con provvedimenti amministrativi considerati illegittimi avevano, invece - come è noto - limitato il ristoro ai soli minori gettiti risultanti dal singolo anno del passaggio dal valore contabile dell'immobile all'autodeterminazione tramite DocFa.

Le citate sentenze confermano la posizione precedentemente espressa dal Tribunale di Venezia per il Comune di Oderzo e dal Tribunale di Milano per il Comune di Monza⁴⁰.

In tutti i casi citati, gli organi giudicanti si sono pronunciati a favore dei Comuni richiedenti, che hanno citato dinanzi al giudice ordinario il Ministero dell'Interno ed il Ministero dell'economia e delle finanze, chiedendo di accertare e dichiarare che, in base all'art. 64 della legge n. 388 del 2000 e al decreto interministeriale attuativo del 1° luglio 2002, n. 197, i "minori introiti" da compensare con il trasferimento erariale dovevano essere calcolati in relazione al complesso degli immobili di categoria D passati ad autodeterminazione della rendita catastale tramite DOCFA.

Si ricorda in proposito che l'articolo 64 citato stabiliva che il ristoro statale doveva essere attribuito se la perdita in questione risultava "di importo

40 Sentenza del Tribunale Ordinario di Venezia del 30 dicembre 2014 e del Tribunale Ordinario di Milano n. 14224 del 2 luglio 2013

superiore a 3 milioni di lire e allo 0,5% della spesa corrente". La differenza di imponibile risiede, come è noto, nel fatto che i fabbricati "D" in questione, prima dell'accatastamento, sono soggetti all'ICI (come ora all'IMU) in base al valore iscritto nei libri contabili delle aziende proprietarie, spesso più elevato del valore calcolato sulla base della rendita catastale.

Dal 2009 i Ministeri dell' Economia e dell'Interno avevano unilateralmente cambiato il criterio di calcolo in vigore fin dal 2001, con un comunicato congiunto del 23 gennaio 2009 della Direzione Centrale della Finanza locale del Ministero dell'Interno e della Direzione Federalismo Fiscale del Ministero dell'Economia e delle Finanze, stabilendo che le disposizioni della legge n. 388 del 2000, contemplavano solo i casi nei quali nel singolo anno di riferimento si erano verificati nuovi minori introiti, rispetto a quelli verificati nell'anno precedente, maggiori delle soglie previste dalla legge. Tale decisione veniva motivata - peraltro senza ricorrere ad atti amministrativi formalizzati - con argomentazioni non supportate dalla norma primaria. Veniva quindi di fatto limitato il calcolo alla sola perdita di gettito registrata sugli immobili passati ad autodeterminazione nel singolo anno, senza consolidare quelle emerse in periodi immediatamente precedenti. Il nuovo criterio, subito segnalato come infondato sotto il profilo normativo ed ingiusto sotto il profilo equitativo dalla circolare ANCI-IFEL del gennaio 2009, ha avuto l'effetto di impedire a molte amministrazioni locali di richiedere i trasferimenti compensativi. In aggiunta, oltre ad aver significativamente limitato gli indennizzi previsti dalla legge, il mutato orientamento ministeriale ha provocato un'ingente perdita di contributo anche con riferimento alle somme già erogate per gli anni precedenti, sui quali i Ministeri stessi richiedevano il ricalcolo delle certificazioni già presentate, in applicazione retroattiva del nuovo criterio.

Tutte le sentenze citate, in accoglimento delle citazioni dei Comuni interessati, hanno accertato che, come in premessa anticipato, in base all'articolo 64 della legge n. 388 del 2000, i "minori introiti" dei Comuni da compensare con il trasferimento statale devono essere calcolati in relazione al complesso degli immobili del gruppo catastale "D" passati ad autodeterminazione della rendita catastale, e hanno condannato i Ministeri convenuti a corrispondere ai Comuni ricorrenti gli importi consolida-

ti del minor gettito ICI e IMU per le annualità mancanti, annullando a tutti gli effetti l'operato dei Ministeri interessati adottato a partire dal 2009.

Sul tema, il Tribunale di Milano, che per primo ha accolto il ricorso del Comune di Monza, ha di fatto aperto la strada dei ricorsi presso il Giudice Ordinario a tutti quegli enti come Oderzo, Sala Bolognese, Faenza e Bologna che, per effetto del più restrittivo criterio di calcolo introdotto nel 2009, non avevano potuto accedere al trasferimento compensativo, ovvero che avevano dovuto ricalcolare gli importi già certificati dovendo restituire le somme corrispondenti alle flessioni di gettito registrate di anno in anno, che da sole non raggiungevano la soglia di accesso al contributo. Le ultime sentenze del Tribunale di Bologna costituiscono dunque un ulteriore segnale di attenzione circa l'esercizio della discrezionalità tecnico-amministrativa da parte dei Ministeri, che deve essere costantemente orientato a principi di legalità e di razionalità, richiamando l'esigenza di interpretazioni delle leggi ancorate alla ratio delle stesse e non a motivazioni di mera opportunità.

Il dispositivo di compensazione può considerarsi comunque non più applicabile dal 2012, poiché la fattispecie di trasferimenti in esame è stata fiscalizzata in attuazione del decreto 21 giugno 2011 del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, che soppriime la gran parte dei trasferimenti erariali ai comuni ricadenti nei territori delle regioni a statuto ordinario in applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2, comma 8 del decreto legislativo n. 23 del 2011.

Le sentenze sono efficaci (salvo diverso esito degli appelli) con riferimento alla situazione di ciascun singolo ente ricorrente, ma la possibilità di ricorso in sede civile è tuttora aperta per tutti.

È tuttavia auspicabile che, a seguito delle recenti sentenze, il Governo si determini per una soluzione generale ed equa, avviando le restituzioni delle quote già recuperate e permettendo a tutti i Comuni coinvolti di riformulare le proprie certificazioni con riferimento ai previgenti criteri di calcolo, senza attendere l'apertura di nuovi contenziosi che le sentenze stesse rendono ora possibili per tutti gli Enti che hanno subito un'ingiusta decurtazione di risorse. Nel complesso, la perdita subita ammonta a circa 300 milioni di euro e coinvolge circa 650 Comuni.

Imponibilità IMU terreni agricoli 2014 e 2015: il TAR Lazio ordina la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale

Altrettanto significativa appare l'ordinanza n. 14156 del 16 dicembre 2015 con la quale il TAR del Lazio ha sospeso il giudizio relativo alla controversia tra numerosi Comuni laziali e il Ministero dell'economia e delle finanze in tema di imposizione IMU sui terreni agricoli montani, disponendo l'immediata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale.

Tale decisione deriva dal riconoscimento da parte del TAR Lazio della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 23 della Costituzione dell'art. 1 del decreto legge 24 gennaio 2015, n. 4, "nella parte in cui, alle lett. a) e b), prevede l'esenzione dall'IMU agricola per i terreni ubicati nei comuni classificati totalmente montani o parzialmente montani (in tal caso, ove posseduti e condotti da coltivatori diretti e da imprenditori agricoli professionali) nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istat".

In altre parole, dal momento che il decreto legge n.4 del 2015, nel fissare il criterio generale per ottenere l'esenzione dall'IMU, non definisce il presupposto di fatto dell'agevolazione ma rimanda all'elenco ISTAT, occorre preliminarmente verificare il rispetto della riserva di legge sancita dall'art. 23 della Costituzione che si realizza esclusivamente se la formazione dell'elenco in oggetto è frutto di un potere amministrativo vincolato da norme di legge, "sia pure differenti rispetto alla norma di cui all'art. 1 DL n. 4 del 2015". In sostanza, il Tar Lazio ritiene essenziale che il presupposto per l'applicazione dell'agevolazione, discenda necessariamente da fonte normativa primaria, potendosi altrimenti configurare una violazione della riserva di legge.

Nella vicenda in esame, venuti meno per abrogazione - ad opera della legge n. 142 del 1990 - gli articoli di legge che fissavano i criteri in ordine ai quali la Commissione censuaria aveva proceduto alla formazione dell'elenco Istat (artt. 1 e 14 della legge n. 991 del 1952), il TAR ha ritenuto che "il presupposto di fatto fonte dell'esenzione tributaria è demandato ad una classificazione del grado di montanità dei Comuni contenuta in un atto amministrativo non predisposto nell'attuazione vincolata di criteri

prefissati da una norma di legge, ma frutto di discrezionalità dell'amministrazione che redige l'elenco".

Nello specifico, come osservato dal Collegio, se durante la vigenza degli articoli della legge n. 991 del 1952 l'elenco formato dalla Commissione censuaria "poteva dirsi sostanzialmente vincolato dalla norma di legge, una volta abrogata tale disposizione, i parametri per la formazione dell'elenco sono divenuti discrezionali".

Tale decisione pone nelle mani della Consulta la decisione definitiva sulla legittimità del parametro utilizzato dal legislatore nel DL n. 4/2015 per stabilire l'imponibilità o meno dei terreni agricoli montani e di conseguenza sull'intera vicenda legata all'IMU sui terreni agricoli per gli anni 2014 e 2015. Qualunque dovesse essere l'esito della pronuncia, si evidenzia ancora una volta la precarietà del dispositivo di imposizione dei terreni agricoli montani introdotto dal DL n. 66 del 2014 e successivamente applicato con modalità diverse, prima con il DM del 28 novembre 2014 e poi con il citato DL 4 del 2015, modalità che hanno determinato rilevanti tagli di risorse a carico di un'ampia fascia di Comuni di piccola dimensione, non compensati dal gettito effettivo, in media acquisito per circa la metà. Devono essere in particolare sottolineate le difficoltà dovute al minor gettito rispetto alle stime ministeriali, con riguardo all'anno 2015, per il quale non è istituito alcun sostegno finanziario statale, nonostante le ripetute richieste dell'ANCI di assicurare con urgenza un meccanismo di verifica e ristoro analogo a quello già attuato per il 2014, in ultimo in fase di conversione in legge del cd. decreto enti locali (DL 113 del 2016).

L'imponibilità ICI delle piattaforme petrolifere, alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n.3618 del 24 febbraio 2016

Il tema affrontato nel presente paragrafo rappresenta uno degli argomenti più critici del 2016, a far data dalla sentenza 24 febbraio 2016, n. 3618, con la quale la Corte di Cassazione ha ritenuto che le piattaforme petrolifere siano soggette ad accatastamento e quindi assoggettabili ad ICI, e conseguentemente, anche ad IMU e TASI.

La sentenza è molto importante perché pone fine ad una diatriba in corso da anni, che ha visto i Comuni contrapporsi sia società petrolifere in materia di applicazione dei tributi immobiliari, ma anche all'Agenzia delle entrate che nei fatti ha sempre ritenuto che le piattaforme petrolifere non fossero da iscrivere in catasto, con ciò alimentando ancora di più il contenzioso tributario.

L'importanza della questione è evidenziata anche dalla presenza di diverse interrogazioni parlamentari⁽⁴¹⁾, nelle quali si richiama una giurisprudenza di merito incapace di pervenire ad una soluzione uniforme e si dà conto degli elevati importi in contenzioso.

Peraltro, la pronuncia della Corte va oltre il caso specifico oggetto del giudizio, enunciando principi di diritto molto importanti, come l'obbligatorietà dell'assoggettamento all'imposta dei fabbricati non iscritti in catasto, indipendentemente dalle eventuali problematiche collegate alla determinazione del loro valore imponibile.

L'accatastabilità delle piattaforme petrolifere

La Corte ha affrontato preliminarmente il problema della natura delle piattaforme petrolifere, ritenendo che queste ultime debbano essere considerate come "immobili", ai sensi dell'art. 812 c.c.⁽⁴²⁾, essendo «saldamente infisse nel sottosuolo marino».

Si tratta di beni immobili che insistono sul territorio dello Stato, visto

41 Si vedano le seguenti interrogazioni:

- 1. Interrogazione a risposta immediata n. 5/06937 del 19 novembre 2015 presentata da Ferdinando Alberti e risposta del Sottosegretario Enrico Zanetti sul tema: "Iniziativa per chiarire l'assoggettamento alle imposte immobiliari locali delle piattaforme petrolifere" (Camera dei Deputati - Comm.ne Finanze - Seduta di mercoledì 11 novembre)*
- 2. Interrogazione a risposta orale n. 3/02132 presentata da Gianni Pietro Giroto e risposta del 22 ottobre 2015 del Viceministro Casero, sul tema dell'assoggettamento ad ICI delle piattaforme petrolifere.*

42 L'art. 812 c.c. considera bene immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo.

Sono reputati immobili i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo o sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione.

che il fondo marino appartiene al demanio dello Stato ed il diritto al suo sfruttamento minerario è soggetto a concessione. Essi soddisfano quindi il presupposto dell'ICI, così come definito dall'art. 1, co. 2 del D.lgs n. 504 del 1992, che si realizza con il possesso di fabbricati «siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali». L'obbligo di accatastamento delle piattaforme petrolifere deriva direttamente dall'art. 4, del Rdl. n. 652 del 1939 che qualifica come immobili urbani i fabbricati e le costruzioni stabili «di qualunque materiale costituite» ed include tra questi anche «gli edifici sospesi o galleggianti, stabilmente assicurati al suolo».

Dalle norme richiamate, secondo la Cassazione, consegue che le piattaforme stabilmente assicurate al suolo demaniale marino debbono essere accatastate.

La Corte affronta, poi, il problema della categoria catastale da attribuire, visto che il giudice di secondo grado aveva ritenuto che le piattaforme potessero essere annoverate tra gli immobili con destinazione E/9 e quindi comunque esenti dalle imposte patrimoniali immobiliari perché riconosciute di pubblica utilità.

Secondo la Suprema Corte, invece, «le piattaforme petrolifere, così come le centrali cui sono annesse, sono classificabili nella categoria catastale D/7, svolgendosi operazioni qualificabili quali attività industriale»

Il soggetto attivo d'imposta

La commissione tributaria regionale aveva escluso la potestà impositiva del Comune sulle acque territoriali e quindi l'assoggettabilità ad ICI delle piattaforme in ragione della loro allocazione a mare.

La Corte, dopo aver rilevato che «non può concepirsi un luogo del territorio nazionale che non "appartenga" ad un Comune» ha ritenuto che esiste una naturale potestà degli enti locali nell'ambito del mare territoriale, paragonabile a quella esercitata sul proprio territorio, fino ad una distanza di 12 miglia marine, «con estensione della sovranità dello Stato e, per esso, dei relativi Comuni, sul mare territoriale, pur con i limiti derivanti dalle convenzioni internazionali».

Dopo aver individuato la competenza territoriale comunale, la Cassazione ha affrontato il problema dell'inquadramento del caso di specie tra le ipotesi di soggettività passiva, individuandola nel "possesso a titolo di concessione". Secondo la Corte, «anche se il mare non è ricompreso tra i beni del demanio marittimo, che concernono solo il lido, la spiaggia e le terre emerse, tuttavia i beni infissi nel fondo del mare territoriale sono equiparabili a quelli del demanio marittimo». Conseguentemente, le strutture stabilmente infisse nel fondo del mare territoriale sono soggette al potere impositivo comunale, in quanto possedute in base ad una concessione demaniale, ai sensi dell'art. 3, co. 2 del D.lgs n. 504 del 1992.

La determinazione del valore imponibile

Ad avviso della parte intimata (ENI SpA), il Comune sarebbe carente del potere di «determinare il valore delle piattaforme ai fini ICI, essendo la base imponibile determinata con riferimento alla rendita catastale», con conseguente competenza dell'Agenzia delle entrate.

Su tale punto la Corte enuncia principi molto importanti, che vanno al di là del caso concreto analizzato, in quanto, come noto, a seguito della incomprendibile abrogazione del quarto comma dell'art. 5 del D.lgs n. 504 del 1992, che autorizzava l'uso della rendita presunta, parte della giurisprudenza di merito sembra ritenere che al Comune sia preclusa l'attività di accertamento con riferimento a fabbricati non iscritti in catasto o iscritti con rendita non più adeguata, pur nei casi di inerzia sia dell'intestatario catastale sia dell'Agenzia delle entrate, la quale anche in caso di attivazione della procedura ex articolo 1, comma 336, della legge finanziaria 2005, in molti casi non opera con la necessaria tempestività.

Si è configurata così una situazione che stride con la logica e con la piena applicazione dei principi che regolano l'imposizione fiscale, perché la debenza del tributo, pur in presenza di fabbricato che ne soddisfa il presupposto, dipenderebbe dalla volontà del contribuente di procedere all'aggiornamento catastale, ovvero dalla tempestività dell'intervento in surroga dell'Agenzia delle entrate, senza che tali fattori aleatori deroghi-

no espressamente al termine decadenziale entro il quale il Comune può notificare atti di accertamento per recuperare gli importi dovuti.

Su tale questione, la sentenza in commento effettua una significativa precisazione, laddove afferma che «tutti i fabbricati siti nel territorio dello Stato sono imponibili, soggiacciono all'imposta ICI e non può considerarsi "condicio sine qua non" ai fini impositivi, la iscrizione catastale in mancanza di una correlazione normativa tra "imponibilità" e "accatastabilità", essendo soggetti ad ICI tutti gli immobili, ancorché non accatastati e potendo essere determinata l'imposta in base ai criteri residuali». L'affermazione appare perfettamente aderente al dettato normativo, laddove è previsto che soddisfa il presupposto d'imposta il possesso di fabbricati iscritti o che devono essere iscritti in catasto.

Per quanto riguarda le modalità di determinazione del valore, va anche considerato che le fattispecie in questione ricadono tra i fabbricati riconducibili al gruppo catastale D e interamente posseduti da imprese, fin quando la rendita catastale non sia attribuita. In mancanza di rendita, la determinazione della base imponibile deve essere, come è noto, effettuata utilizzando i valori di bilancio, così come previsto dall'art. 5, comma 3, del D.lgs n. 504 del 1992.

Individuato il criterio di determinazione della base imponibile, la Corte si preoccupa anche di quali sono gli impianti da valorizzare nella base imponibile.

Dopo aver chiarito che le piattaforme costituiscono un cespite economico indipendente e distinto rispetto alla centrale di terra, e quindi soggetto ad accatastamento autonomo e non quale pertinenza della centrale di terra, la Corte rigetta la tesi della non valorizzazione delle condotte petrolifere, in quanto poste nei fondali marini, così come previsto dalla circolare dell'Agenzia del territorio n. 6 del 2012.

Sul punto la Corte ritiene che non possa considerarsi quale *ius superveniens* la disposizione di cui all'art. 1, co. 244 della legge n. 190 del 2014, la quale prevede che nelle more dell'attuazione della revisione del catasto si applicano le istruzioni impartite con la circolare n. 6 del 2012, della soppressa Agenzia del territorio.

Secondo la Corte, «premessa l'anomalia e gli evidenti profili di incostituzionalità di una legge che si limita a rinviare, ai fini della applicazione di una normativa, senza altra specificazione, alle istruzioni di una circolare ministeriale, emanata da una delle parti del giudizio, tuttavia tale circolare, "normativizzata", a prescindere dalla sua eventuale efficacia retroattiva, anche nel caso di valenza di interpretazione autentica della normativa indicata, non trova applicazione per le piattaforme petrolifere, non menzionate nella citata circolare». Ed in particolare non trova applicazione il paragrafo 3 della suddetta circolare (paragrafo, peraltro, poi "abrogato" dall'Agenzia delle entrate con circolare n. 2 del 1 febbraio 2016) che ha in generale previsto la valorizzazione nella rendita catastale delle condotte petrolifere, ma solo se ubicate nel territorio dello Stato, con esclusione di quelle poste nei fondali marini. Ad avviso della Corte la circolare "normativizzata" non fa riferimento alle piattaforme petrolifere, ma solo alle "condotte petrolifere" che sono ontologicamente diverse dalle prime.

Prospettive di accertamento

I principi di diritto enunciati dalla Corte di Cassazione autorizzano i Comuni che finora non abbiano provveduto ad accertare le piattaforme petrolifere a condurre tale attività con riferimento sia all'ICI che all'IMU-TASI. L'attività non necessita dell'intervento preventivo dell'Agenzia delle entrate, in quanto la base imponibile può essere valorizzata sulla base delle scritture contabili della società proprietaria, ed in caso di mancata collaborazione, sulla base dei dati di bilancio pubblicati dalla Camera di Commercio.

Si ricorda che per quanto riguarda l'ICI, trattandosi di omessa denuncia, nel corso del 2016 sono accertabili le annualità 2010 e 2011.

Imponibilità dal 2016 e contributo imbullonati

A decorrere dal 2016 le piattaforme petrolifere avranno una valorizzazione totalmente diversa, dovendosi escludere dalla rendita tutti gli impianti

funzionali al processo produttivo, così come previsto dall'art. 1, comma 21 della legge n. 208 del 2015.

È evidente che nel caso di accatastamento, la rendita proposta (se rimarrà qualcosa da accatastare con le nuove disposizioni) risulterà notevolmente inferiore al valore risultante dalle scritture contabili. La sentenza qui oggetto di commento, nel chiarire l'inequivoca imponibilità delle piattaforme petrolifere, porta a ricomprendere anche questa fattispecie tra i casi di applicazione del ristoro derivante dalla nuova disciplina degli "imbullonati". Tuttavia, il contributo di 155 milioni di euro previsto per compensare la riduzione di gettito conseguente al riaccatastamento dei fabbricati fa riferimento solo a fabbricati già accatastati al 1° gennaio 2016, non considerando invece - ed in generale - l'ipotesi di fabbricati già esistenti, ma accatastati per la prima volta nel 2016 e valorizzati fino al 2015 sulla base delle scritture contabili, così come espressamente previsto anche ai fini dell'IMU. Occorrerà quindi un apposito chiarimento, se non un nuovo intervento normativo, per prevedere il necessario ristoro anche della perdita di gettito dei fabbricati valorizzati a scritture contabili, che richiederà ovviamente la partecipazione dei Comuni, visto che l'Agenzia delle entrate non conosce il valori contabili utilizzati ai fini della quantificazione della base imponibile IMU-TASI.

È altresì prevedibile l'esigenza di assicurare una ulteriore copertura delle minori entrate conseguenti all'applicazione dei nuovi criteri di determinazione della rendita alle piattaforme petrolifere, oltre che ai fabbricati del gruppo D in condizioni analoghe.

Il riparto dell'addizionale comunali aeroportuale

Deve infine essere menzionata la vicenda delle anomalie riscontrate nel riparto dell'addizionale sui diritti di imbarco aeroportuale, che spetta ai Comuni di ubicazione dei sedimi aeroportuali o con essi confinanti, in base alla legge n. 350 del 2003 (art. 2, co. 11). Il prelievo, formalmente pari a 1 euro per passeggero, risulta marginalmente destinato ai Comuni che ospitano insediamenti aeroportuali, poiché la parte più rilevante, pari a 30 milioni di euro, è finalizzata al "potenziamento della sicurezza delle installazioni di fronte ai pericoli con-

nessi al terrorismo". Di fatto, solo il 40 per cento del totale rimanente è destinato a favore dei Comuni del sedime aeroportuale o con lo stesso confinanti. Dal 2008, a seguito dell'entrata in vigore della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) art. 2, commi 615, 616 e 617, le entrate riversate dai gestori a titolo di addizionale comunale sui diritti d'imbarco aeroportuale confluiscono in un fondo a gestione ministeriale e sono poi ripartite ai Comuni in misura ingiustificatamente ridotta.

Ad avviso dell'ANCI, le disposizioni menzionate hanno modificato il modo di procedere con riferimento alle assegnazioni in questione, eliminando alcuni passaggi di bilancio, ma non la natura dell'entrata, il quantum dell'addizionale comunale, né il vincolo di destinazione previsti dall'articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

A causa delle riduzioni cui è sottoposto il fondo nel suo complesso e dell'interpretazione che di fatto sottopone le entrate proprie dei Comuni alle entrate dello Stato, risultano non attribuite ai Comuni tra il 2007 e il 2014 ingenti somme, stimabili in circa 85 milioni di euro. Il danno determinato dall'errato modo di procedere ministeriale riguarda 72 Comuni aventi diritto. L'ANCI ha chiesto al Governo, da ultimo nella riunione della Conferenza Stato-Città del 14 aprile scorso, di ristorare le somme che sono state ingiustificatamente non attribuite a titolo di addizionale aeroportuale, nonché di rimuovere gli ostacoli di natura normativa o interpretativa che hanno condotto i ministeri competenti - e segnatamente il Ministero dell'Interno e il Ministero dell'Economia e delle finanze - ad alterare i criteri di determinazione dell'ammontare complessivo spettante ai Comuni destinatari dell'addizionale, rispetto a quanto previsto dalla legge istitutiva dell'addizionale stessa.

L'ANCI ha chiesto, inoltre, di voler verificare le motivazioni degli scostamenti fra stime di traffico dei passeggeri e versamento di quote dell'addizionale da parte delle compagnie aeree, rafforzando le misure eventualmente necessarie per vigilare sul corretto versamento degli importi dovuti dalle compagnie stesse.

Anche diverse interrogazioni parlamentari hanno avuto come oggetto il tema della restituzione ai Comuni delle somme indebitamente trattenute

attraverso il meccanismo normativo di dubbia legittimità introdotto dalla legge finanziaria per il 2008. Auspichiamo anche in questo contesto un intervento del Governo risolutivo che prenda atto della circostanza che in virtù del principio dell'autonomia finanziaria dei Comuni, le somme trattenute ancorché in forza di una legge ordinaria di cui si contesta la legittimità, siano restituite ai Comuni, ripristinando la metodologia di ripartizione di cui alla citata legge n.350/2003, mai formalmente abrogata.

4. Aggiornamenti in tema di gestione delle entrate comunali Applicativo rimborsi

Il 4 maggio 2016 sul Portale del federalismo fiscale è stato pubblicato un comunicato con cui il MEF rende noto che dal 28 aprile è stata resa disponibile l'applicazione informatica per l'inserimento dei dati riguardanti il riversamento, il rimborso e le regolazioni contabili dei tributi locali, con particolare riferimento a IMU, maggiorazione Tares, IMI e IMIS.

Il comunicato, disponibile nella sezione "In Evidenza" del Portale, rende chiara la procedura per giungere all'applicazione informatica in questione, non immediatamente disponibile, ma richiedente una specifica abilitazione. Circa le informazioni che devono essere inserite nel sistema, si precisa che l'applicativo prevede:

il caricamento degli esiti delle procedure di riversamento a seguito di un versamento indebitamente percepito (versamento a ente locale incompetente);

- il caricamento degli esiti delle procedure di rimborso che l'ente ha fatto direttamente al contribuente. In particolare, il Comune dovrà inserire i dati relativi ai versamenti per i quali il contribuente ha chiesto il rimborso;
- il caricamento delle comunicazioni sugli esiti dell'istruttoria per le richieste di rimborso a carico dell'Erario;
- il caricamento della comunicazione al MEF dei dati relativi alle singole quote da rimborsare al Comune da parte dell'Erario;
- il caricamento della comunicazione al MEF dei dati relativi alle singole quote da rimborsare all'Erario da parte dell'Ente.

I limiti dell'applicazione ministeriale

Contrariamente a quanto auspicato dall'IFEL nella nota del 19 aprile 2016, riguardante la comunicazione della pubblicazione del DM 24 febbraio 2016, l'applicazione informatica non prevede la possibilità di effettuare caricamenti massivi, ma chiede di inserire manualmente ogni singolo dato relativo a ciascun codice tributo in cui si articola un rimborso. Problematiche simili, per restare in ambito MEF e Agenzia delle entrate, sono affrontate in modo soddisfacente con riferimento, ad esempio, alle segnalazioni qualificate della partecipazione comunale all'accertamento erariale e agli inserimenti di talune categorie di terreni oggetto di esenzione dal 2014.

Non sono, d'altra parte, consentite operazioni di facilitazione degli inserimenti quali l'upload del singolo record da una lista strutturata di dati, né l'upload massivo dei rimborsi e dei riversamenti già disposti dagli enti, che spesso sono già stati oggetto di comunicazione al MEF, sulla base delle prescrizioni di legge e nelle more del rilascio del sistema informatico. Infine, quale ulteriore appesantimento procedurale, si prevede l'inserimento di un documento firmato elettronicamente (in formato PDF/A), nonostante l'accesso al sistema e l'operatore che sta effettuando l'operazione siano perfettamente tracciati e autorizzati attraverso il meccanismo di assegnazione delle credenziali previsto dal Portale del federalismo e dall'applicazione rimborsi.

La quantità di dati richiesti, unitamente alla certificazione sopra richiamata, comportano un appesantimento delle procedure con particolare riferimento agli inserimenti di tutti i rimborsi già lavorati tra il 2012 e il 2015, che secondo il termine indicato dal d.m. 24 febbraio avrebbero dovuto essere effettuati entro 60 giorni dalla data in cui è stata messa a disposizione l'applicazione rimborsi sul sito del MEF, termine successivamente prorogato al 30 gennaio 2017 dalla Circolare n.3/DF del 21 giugno 2016 del Dipartimento delle finanze. Tale proroga è stata prevista a seguito delle segnalazioni di molti Comuni e della richieste dell'ANCI di apportare modifiche all'applicativo disponibile sul Portale del federalismo fiscale. Nei Comuni di medie dimensioni le condizioni descritte determinano al-

cune migliaia di inserimenti a fronte di alcune centinaia di rimborsi già lavorati. Per le città maggiori gli ordini di grandezza crescono fino alle centinaia di migliaia di record da immettere.

A prescindere dalle dimensioni degli enti, tuttavia, le attività richieste in un contesto di così evidente "arretratezza informatica" e di restrizioni prolungate nelle dotazioni di personale e di copertura dei turn-over risultano non praticabili per moltissimi Comuni, a meno di non interrompere il normale servizio di gestione dei tributi in un periodo di scadenze fiscali.

Esigenze di urgente intervento

Alla luce delle criticità riscontrate, l'ANCI è intervenuta presso il Dipartimento delle Finanze del MEF con l'obiettivo di assicurare i seguenti interventi sulla procedura di acquisizione dei dati:

- a. attivazione di un canale straordinario di acquisizione massiva e certificata dei dati, relativo in particolare ai rimborsi già lavorati, determinando un formato file contenente gli stessi campi richiesti dall'applicativo, facilmente acquisibile dai servizi informatici del MEF;
- b. modifica dell'applicativo al fine di introdurre un servizio di upload massivo dei rimborsi e dei versamenti;
- c. modifica dell'applicativo al fine di introdurre un servizio di upload del singolo record;
- d. modifica delle modalità di certificazione da riportare alle abilitazioni previste dal Portale del federalismo e da Siatel - Puntofisco, superando la richiesta di firma digitale.

A seguito delle sollecitazioni di ANCI, il MEF si è impegnato ad avviare le necessarie iniziative per consentire il caricamento dei dati riferiti ad uno stesso contribuente sulla base del codice fiscale ed evitando la ridigitazione dei dati anagrafici, nonché a correggere l'applicativo al fine di consentire anche l'inserimento dei rimborsi da parte dei Comuni provenienti da fusione, che avevano segnalato l'impossibilità di poter accedere al sistema. Non sembra invece accolta, allo stato attuale, la richiesta di poter effettuare caricamenti massivi su tracciato record concordato, mentre per ciò

che riguarda la certificazione del rimborso attraverso la trasmissione di un documento firmato digitalmente l'unico accorgimento suggerito dallo stesso MEF è la riassunzione dei rimborsi oggetto di inserimento in uno o più provvedimenti di carattere ricognitivo comprendenti cumulativamente una pluralità di rimborsi.

È auspicabile che sulla base di quest'ultima modalità si possa concordare al più presto un coerente metodo di trasmissione massivo, rispettando così l'esigenza ministeriale di corredare gli esborsi statali connessi ai rimborsi disposti dai Comuni di atti e certificazioni inoppugnabili anche sotto il profilo formale.

Infine, il MEF assicura un'assistenza costante agli utenti comunali tramite il call center e l'apertura della casella funzionale menzionata nella circolare n.1/DF dello scorso mese di aprile 2016, per mezzo della quale vengono fornite soluzioni di carattere pratico-giuridico alla richieste dei Comuni. Va osservato che l'adeguamento delle procedure verrà "gradualmente completato" entro e non oltre il 30 novembre 2016. Si ritiene, in particolare, che in tempi ravvicinati sarà resa disponibile la funzionalità di ripetizione automatica dell'anagrafica del contribuente/beneficiario. È pertanto auspicabile che i Comuni non interrompano le attività di immissione in attesa del termine finale indicato, ma - sulla base delle proprie capacità operative e delle priorità di cui alla nota IFEL sopra citata - proseguano nell'inserimento sulla base delle facilitazioni via via rese disponibili dal MEF.

Ordine di priorità dei caricamenti

Nelle more di una sollecita modifica dell'applicativo, ovvero della messa a disposizione di più efficaci modalità di trasmissione dei dati, va comunque considerata l'esigenza di dotarsi di un modo di procedere nell'immissione dei dati, coerente con la normativa e con lo strumento disponibile, nonché con la dotazione di risorse dell'ente.

Il termine per l'immissione dei dati dei rimborsi già lavorati rimane puramente ordinatorio, ma va considerato che soltanto attraverso la procedura in questione il MEF acquisirà le posizioni per le quali è richiesto un paga-

mento da parte dello Stato sia nei confronti dei Comuni che nei confronti dei cittadini che in qualche caso attendono da anni la restituzione. È pertanto necessario operare nel rispetto di principi di imparzialità e efficacia dell'azione amministrativa, opportunamente adattati alla concreta situazione operativa. Non è determinato, né nella normativa specifica di riferimento né quale suggerimento dell'applicativo, alcun ordine di priorità dei caricamenti da effettuare. La priorità degli inserimenti, che il Funzionario responsabile è chiamato ad assicurare, va certamente assegnata alle posizioni IMU e TARES che attendono la liquidazione a favore del contribuente, puntando così anche alla minimizzazione dell'onere per interessi, e a quelle che comportano il ristoro di somme a favore del Comune e dello Stato. Lo schema di riferimento può essere così sintetizzato:

- Rimborsi ai contribuenti della quota statale IMU e TARES, considerando in modo equilibrato l'entità economica e l'ordine cronologico di acquisizione;
- Rimborsi che comportano regolazione di somme tra Stato e Comune;
- Rimborsi di entità tale da poter risultare potenzialmente incidenti sul Fondo sperimentale di riequilibrio e sul Fondo di solidarietà comunale.

In relazione a quest'ultimo punto, si ricorda che gli effetti dei rimborsi sulle regolazioni finanziarie e quindi sull'ammontare dei fondi citati non sono automatici ma verranno valutati caso per caso sulla base delle variazioni eventuali che producono nei procedimenti di stima dei gettiti standard IMU e TASI con particolare riferimento agli anni 2012 e 2013. Si ricorda, altresì, che in taluni casi di particolare impatto quantitativo le correzioni sono già avvenute a seguito delle segnalazioni del Comune coinvolto e l'immissione del rimborso non determinerà alcun effetto di variazione delle assegnazioni statali.

Baratto amministrativo- Codice degli appalti

Il nuovo Codice dei contratti, adottato con il D.lgs n.50 del 2016, entrato in vigore lo scorso mese di aprile, ha introdotto una nuova disposizione sul baratto amministrativo che si sovrappone alla precedente disciplina

contenuta nell'articolo 24 del DL 133 del 2014, mai formalmente abrogata. La nuova disciplina presenta tuttavia alcune differenze con quella contenuta nell'articolo 24 del DL 133 del 2014: in primo luogo, l'articolo 190 estende il baratto amministrativo a tutti gli enti territoriali, mentre finora l'istituto era limitato ai soli Comuni. Inoltre, la nuova norma si riferisce a "contratti di partenariato sociale" da stipularsi sulla base di progetti presentati da cittadini singoli o associati, purché individuati in relazione a un preciso ambito territoriale, che "possono riguardare la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze o strade, ovvero la loro valorizzazione mediante iniziative culturali di vario genere, interventi di decoro urbano, di recupero e riuso con finalità di interesse generale, di aree e beni immobili inutilizzati". Un netto allargamento rispetto al passato, che menziona invece interventi di generica valorizzazione territoriale "mediante iniziative culturali di vario genere".

A fronte delle prestazioni fornite dai cittadini singoli o associati, gli enti territoriali "individuano riduzioni o esenzioni di tributi corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione ovvero comunque utili alla comunità di riferimento in un'ottica di recupero del valore sociale della partecipazione dei cittadini alla stessa."

Lo strumento per l'individuazione delle riduzioni ed esenzioni tributarie è senza dubbio la delibera comunale che dovrà anche regolamentare i criteri e le condizioni per la realizzazione dei contratti di partenariato sociale; dal tenore della disposizione non è chiaro tuttavia se in sede di affidamento a cittadini singoli o associati delle attività previste dal testo della norma, debbano essere rispettate le regole dell'evidenza pubblica, oppure sia sufficiente il rispetto dei criteri e delle condizioni previste nei regolamenti degli enti per poter svolgere le attività ed ottenere esenzioni e/o agevolazioni corrispondenti al tipo di attività svolta dal privato o dalla associazione.

Altra questione che finora ha sollevato incertezze e comportamenti difformi in diversi enti è se il baratto possa riguardare o meno debiti tributari pregressi, tanto da interessare in ben due occasioni l'intervento della Corte dei conti (sez. Emilia Romagna e sez. Veneto).

La prima pronuncia risale al 23 marzo 2016 (delibera n. 27) quando a seguito di un quesito da parte di un Comune, la Corte dei conti Emilia Romagna ha chiarito che il baratto amministrativo deve essere disciplinato dall'apposito regolamento comunale e non può riguardare i debiti pregressi dei contribuenti. Si ricorda che sul tema era intervenuta IFEL con nota del 16 ottobre 2015, che la stessa Corte ha definito corretta.

Nella citata delibera i giudici contabili evidenziano in primo luogo che il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è derogabile solo in forza di una disposizione di legge, che nel caso dell'istituto del baratto amministrativo è l'articolo 24 del DL 133 del 2014. L'agevolazione tributaria può quindi essere applicata entro limiti ben definiti che dovranno essere previsti dall'ente locale in un apposito regolamento comunale, da adottare con delibera del Consiglio comunale ai sensi dell'articolo 52 del D.lgs 446/1997. Pertanto, l'istituzione del baratto amministrativo da parte del Comune non potrà avvenire con una semplice delibera di Giunta ma occorre seguire la via regolamentare; ciò comporta che la delibera deve essere approvata entro il termine fissato per l'adozione del bilancio (che per il 2016 è stato fissato al 30 aprile), altrimenti la sua efficacia inizia a decorrere dall'anno successivo a quello della sua istituzione.

Il regolamento dovrà inoltre individuare criteri e condizioni in base ai quali i cittadini, singoli o associati, possano presentare progetti relativi a interventi di riqualificazione del territorio. Interventi che, a norma dell'articolo 24 in commento, possono riguardare solo ed esclusivamente quelli previsti dalla legge, tra cui "la pulizia, la manutenzione, l'abbellimento di aree verdi, piazze, strade, ovvero interventi di decoro urbano" e "la valorizzazione di una limitata zona del territorio". La norma in questione richiede poi un rapporto di stretta inerenza tra le esenzioni e/o le riduzioni di tributi che il Comune può deliberare e le attività che i cittadini possono realizzare. Infine, il giudice contabile precisa che non è possibile utilizzare il baratto amministrativo per i debiti pregressi dei contribuenti, trattandosi di un'ipotesi che non rientra nell'ambito di applicazione della norma, difettando il requisito dell'inerenza tra l'agevolazione tributaria e l'attività posta in essere dal cittadino. Un errato utilizzo potrebbe determinare infatti - ad avvi-

so della Corte - effetti pregiudizievoli sugli equilibri di bilancio, considerato che si tratta di debiti ormai confluiti nella massa dei residui attivi dell'ente. Sulla stessa scia interpretativa si è posta la stessa Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Veneto, con la deliberazione 313/2016, che ha rilevato che "il quadro normativo è molto articolato e composto da disposizioni accomunate dalla prospettiva di valorizzare il principio di sussidiarietà, che viene assunto nel D.lgs 50/2016 attraverso le attività che possono essere esercitate dalla autonoma iniziativa dei cittadini e delle loro formazioni sociali, come canone dell'azione amministrativa nell'ambito della tutela del territorio e della manutenzione di esso, traducendosi per le amministrazioni interessate nella possibilità di adottare forme procedurali semplificate".

La stessa Corte ha poi ripetutamente sottolineato (cfr. ad esempio, delibera n. 588/2012) *"l'indefettibile principio generale della indisponibilità dell'obbligazione tributaria riconducibile ai principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) ed imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), espressione entrambi del più generale principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vincolata ed ex lege, si ricava quindi la conclusione circa l'irrinunciabilità della potestà impositiva, con i corollari della non prorogabilità del recupero delle somme a tale titolo dovute, della necessità che l'azione del comune sia tempestivamente volta ad evitare la prescrizione del credito tributario e della competenza dell'organo gestionale all'attuazione del rapporto tributario."*

La Corte sottolinea inoltre, l'ambito limitato di applicazione della disposizione in esame: "è necessario che sussista un rapporto di stretta ineranza tra le esenzioni o le riduzioni dei tributi" e "le attività di cura e valorizzazione del territorio che i cittadini possono realizzare" (così riprendendo il dispositivo della precedente sez. Emilia Romagna n. 27/2016); inoltre, i servizi, sostitutivi del pagamento delle imposte locali, possono riguardare la manutenzione dei parchi o delle aree verdi, delle strade, dei marciapiedi, oppure possono essere interventi di decoro urbano, di recupero e

riuso. "Naturalmente" - prosegue la Corte - deve essere posta in evidenza la sostanziale illiceità di qualsiasi azione od omissione volta a procrastinare l'adempimento degli obblighi tributari che, in quanto tali, vincolano a doveri ineludibili di solidarietà (art. 23 della Costituzione) e la cui inosservanza determina sperequazioni non accettabili rispetto a chi osserva tempestivamente e scrupolosamente gli obblighi medesimi".

E ancora: "La prestazione offerta dal cittadino, infatti, non solo deve corrispondere, in valore alla misura delle imposte locali agevolate, ma la relativa delibera assunta dall'ente pubblico territoriale deve altresì motivare la decisione di avvalersi dell'istituto del baratto sulla base di una attenta valutazione di tutti gli interessi coinvolti che dimostri la convenienza, anche economica, della scelta effettuata. Ciò vale quindi per le prestazioni dedotte in relazione all'adempimento della TARI, ma pone nel contempo non marginali interrogativi - a cui deve dare risposta l'apposita delibera adottata dall'ente in virtù delle norme citate - circa la latitudine della misura del c.d. baratto amministrativo, con riferimento all'adempimento di tributi aventi vincolo di destinazione, come ad esempio l'imposta di soggiorno: dovendosi infine escludere l'applicabilità dell'istituto alle entrate extratributarie, alla luce del chiaro dettato della norma."

Il parere della Corte individua infine le differenze tra l'articolo 24 del DL 133/2014 e le nuove disposizioni del Codice dei contratti, evidenziando che queste ultime esprimono la facoltà di attivare contratti di partenariato sociale da parte di tutti gli enti territoriali (mentre l'articolo 24 li riserva ai Comuni) e che la stessa esenzione o riduzione dei tributi non è più prevista necessariamente per un periodo limitato. Inoltre, le agevolazioni contemplano la previsione della possibilità di affidare la valorizzazione delle vie e piazze mediante iniziative culturali di vario genere. In tutti questi casi il riconoscimento specifico del ruolo che i cittadini svolgono nel perseguimento di interessi generali è connotato dal D.lgs 50/2016 in modo molto più ampio.

La Corte dei conti fornisce poi nella deliberazione una serie di chiarimenti specifici sull'applicazione dell'istituto. In primo luogo, viene precisato che se gli interventi dell'articolo 24 sono realizzati dai cittadini non avendo a presupposto agevolazioni tributarie, ma in forma di volontariato,

queste attività dovrebbero essere ricondotte a organismi strutturati, in grado di farsi carico degli oneri assicurativi. Se invece gli interventi dei cittadini sono correlati a riduzioni o agevolazioni tributarie è necessario che sussista un rapporto di stretta inerenza tra queste facilitazioni e le attività di cura e valorizzazione del territorio che i cittadini possono realizzare, dovendo tener conto che i servizi, sostitutivi del pagamento delle imposte locali.

Le agevolazioni connesse al baratto amministrativo, secondo la Corte dei conti del Veneto, non possono essere fruite dalle imprese, perché si verificherebbe un'elusione delle regole di evidenza pubblica.

La nuova normativa ISEE: tra difficoltà applicative e vicende giudiziarie

Il primo biennio (2015-2016) di applicazione del nuovo ISEE - introdotto dal DPCM 159/2013 - è trascorso all'insegna di notevoli incertezze riguardanti tanto i potenziali beneficiari delle prestazioni sociali agevolate quanto, per ciò che in questa sede maggiormente rileva, i Comuni italiani chiamati ad un non facile compito di revisione e adeguamento, sulla base del nuovo indicatore, della regolamentazione e della definizione delle soglie di accesso e contribuzione alle prestazioni sociali erogate.

Quest'ultimo adeguamento - atteso entro il 1° gennaio 2015 - ha richiesto da parte dei competenti uffici comunali l'espletamento di una delicata attività di valutazione delle modifiche introdotte dalla riforma volta ad evitare da una parte, l'insorgere di eventuali effetti indesiderati sulla finanza locale, dall'altra, l'esclusione dalla fruizione delle prestazioni sociali agevolate di rilevanti fette di cittadini bisognosi.

Alle difficoltà legate al mantenimento di questo precario equilibrio (sostenibilità di bilancio e soddisfazione del bisogno sociale), tutt'altro che privo di potenziali ricadute anche sotto il profilo dell'equità, si sono aggiunte già a partire dai primi mesi di entrata in vigore della nuova normativa ulteriori incertezze connesse ai numerosi ricorsi promossi da diverse associazioni operanti a difesa delle persone con disabilità con riferimento, tra gli altri, all'inclusione nell'indicatore della situazione reddituale (IRS) dei trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari.

Le sentenze del TAR

La prima pronuncia giurisprudenziale riguardante il nuovo ISEE si è avuta in data 11 febbraio 2015 dal Tar Lazio, il quale ha emanato tre sentenze (TAR Lazio, Sezione I, n. 2454/2015, 2458/2015, 2459/2015) che, lette in modo combinato, hanno inciso su due principali aspetti della normativa recata dal Dpcm 159/2013 annullando da un lato la disposizione (art. 4, c. 2, lett. f) che include nel computo dell'ISR i trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari, dall'altro le disposizioni riguardanti le franchigie riconosciute a fronte di situazioni di disabilità laddove prevedono un incremento dell'importo della franchigia per i soli minorenni.

Con riferimento al primo aspetto, il Tar ha rilevato come il generico richiamo ai trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari operato dalla norma fosse suscettibile di includere nel computo dell'ISR proventi che l'ordinamento pone a compensazione e/o a risarcimento di particolari condizioni di svantaggio e che, pertanto, non integrano la nozione di reddito, la quale deve riferirsi "a incrementi di ricchezza idonei alla partecipazione alla componente fiscale di ogni ordinamento". Nel ritenere ciò, a nulla è valso, dal punto di vista del Tar, la previsione di deduzioni e detrazioni che dovrebbero ridurre il peso della componente reddituale per i soggetti disabili. La motivazione di quanto detto si rinviene, sempre secondo il Tar, nell'assenza di evidenze circa la reale capacità delle deduzioni e delle franchigie di mitigare l'ampliamento della base di reddito disponibile cui i trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari danno luogo. Nell'annullare, pertanto, l'art. 4, co. 2, lett. f), il Tar invitava il Governo a superare il generico rimando ai trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari valutando attentamente "la funzione sociale di ogni singolo trattamento" da includere nell'ISR.

Per quanto concerne il secondo aspetto inciso dalle sentenze (franchigie più elevate per minorenni rispetto ai disabili maggiorenni), il Tar ha argomentato sostenendo che non esistono ragioni oggettive per cui si debba ritenere che "al compimento della maggiore età, una persona con disabilità, sostenga automaticamente minori spese ad essa correlate".

A fronte delle sentenze del Tar, il Governo ha ritenuto di proporre ricorso presso il Consiglio di Stato. Nel frattempo, in attesa della pronuncia definitiva in appello l'indicatore della situazione reddituale, e quindi l'ISEE, ha continuato ad essere calcolato dall'INPS sulla base delle vecchie regole. Ciò è avvenuto fino al 29 maggio 2016, data a decorrere dalla quale è entrata in vigore la legge di conversione del DL 42/2016 che, come si avrà modo di chiarire più avanti, ottemperando al giudizio del Consiglio di Stato che ha respinto i ricorsi ha modificato la normativa ISEE relativa ai nuclei familiari con persone affette da disabilità o che versano in condizione di non autosufficienza.

Le sentenze definitive del Consiglio di Stato

Come anticipato, la conclusione della vicenda giudiziaria collegata all'ISEE si è avuta il 29 febbraio 2016 quando la Sezione IV del Consiglio di Stato ha depositato tre sentenze (n. 838, 841 e 842) con le quali ha respinto i ricorsi avanzati dal Governo, confermando la tesi espressa dalla I sezione del Tar Lazio.

Analogamente al Tar, il Consiglio di Stato ha ritenuto estranea al concetto di reddito l'inclusione nell'indicatore della situazione reddituale dei trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari, i quali sono posti a rimedio di una condizione di disabilità "che provoca in sé e per sé disagi e diminuzione di capacità reddituale". "Dette indennità, infatti, non determinano, a detta dei giudici di palazzo Spada, "una migliore situazione economica del disabile rispetto al non disabile", mirando al più a colmare la situazione di svantaggio che deriva dalla disabilità.

In generale, la decisione del Consiglio di Stato produce, nella sua mera applicazione, una riduzione dei valori ISEE e quindi un quadro migliorativo sotto il profilo dell'accesso e della contribuzione alle prestazioni per i nuclei familiari con disabili, cui si sommano però ulteriori effetti solo parzialmente visibili.

A tal riguardo, infatti, vale la pena di osservare come l'eliminazione dei trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari dal computo della situazio-

ne reddituale faccia venir meno - stante l'espresso richiamo operato dall'articolo 4, co. 4, lett. b) - la possibilità di avvalersi delle detrazioni riconosciute ai soggetti non autosufficienti in relazione alle spese sostenute per l'assistenza domiciliare (spese per bandanti, infermieri, assistenti personali) o in caso di ricovero presso strutture residenziali il cui importo massimo detraibile è fissato, appunto, nel limite dell' ammontare dei trattamenti (assistenziali, previdenziali e indenni TARI) di cui all'art. 4, co. 2, lett. f) ora abrogato. Del tutto coerente con l'orientamento espresso dal Tar, si è dimostrata, infine, la decisione del Consiglio di Stato anche con riferimento all'articolo 4, lett. d), del DPCM 159/2013 che prevede un trattamento differenziato e di maggior favore per i disabili minorenni rispetto a quelli di maggiore età. Nel respingere il ricorso del Governo, il Consiglio di Stato ha censurato il richiamo, operato dall'appellante, al principio del favor minoris di cui all'art. 7 della Convenzione ONU di New York sui diritti dei disabili affermando come tale principio non possa determinare, a parità di doveri di assistenza ex articolo 38 Cost., *"un trattamento deteriore verso soggetti parimenti disabili per il sol fatto dell'età, ché, anzi la disabilità tende a crescere man mano che il soggetto avanza nell'età"*.

Il recepimento delle sentenze e la nuova disciplina (transitoria) recata dal Governo

Da quanto sin qui osservato, appare evidente come le pronunce del Consiglio di Stato - che respingono il ricorso del Governo - producano, se non un vuoto normativo, almeno la necessità di coordinare la normativa ISEE incisa dalle sentenze e rendere legittimo il sistema di calcolo dell'indicatore della situazione reddituale.

Nelle more di una revisione più strutturale dell' ISEE, il Governo è, pertanto, intervenuto a mezzo dell'art. 2-sexies del decreto legge 29 marzo 2016, n. 42, convertito, con modificazioni, con la legge 26 maggio 2016, n. 89. A tale proposito merita rilevare come nel recepire la portata delle sentenze del Consiglio di Stato l'intervento recato dal Governo si discosti, sia pure legittimamente, dal metodo suggerito dai giudici di palazzo spada, i quali,

ai fini dell'ottemperanza del giudizio, avevano ritenuto sufficiente correggere l'articolo 4 del DPCM 159/2013 e fare opera di coordinamento testuale. Questo orientamento non risulta trasposto nell'azione del Governo, il quale ha recepito le sentenze del Consiglio di Stato intervenendo non già sull'articolo 4 del DPCM 159/2013 - che sarà oggetto di una futura e strutturale modifica - bensì sull'articolo 5 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, escludendo dalla nozione di reddito disponibile i trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari, comprese le carte di debito, a qualunque titolo percepiti da amministrazioni pubbliche in ragione della condizione di disabilità, laddove non rientranti nel reddito complessivo ai fini dell'IRPEF. La soluzione adottata dal Governo con il decreto legge 42/2016 non altera comunque il recepimento normativo delle sentenze, il cui effetto è quello di escludere dal computo della situazione reddituale i trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari percepiti in ragione di condizioni di disabilità.

Come precisato dal comma 2, dell'art. 2 sexies del decreto in questione, tali trattamenti continuano, invece, ad essere valorizzati ai fini dell'indicatore della situazione reddituale, se percepiti per ragioni diverse dalla condizione di disabilità. A titolo esemplificativo restano, pertanto, inclusi nel calcolo dell'ISEE tutti i trattamenti quali la carta acquisti ordinaria, l'assegno di maternità, il contributo affitto e altri contributi concessi dai Comuni o da altre amministrazioni pubbliche, comprese le prestazioni per il diritto allo studio universitario.

Al fine di ovviare al cosiddetto effetto pendolo - cioè alla situazione per cui l'incremento dell'ISEE legato alla valorizzazione della prestazione ottenuta pregiudica la concessione della medesima prestazione l'anno seguente - l'art. 2 sexies, co. 2, prevede che l'ente erogatore in sede di accertamento dei requisiti per il mantenimento di una prestazione per un soggetto che ne è già beneficiario deve sottrarre dal valore ISEE l'importo del trattamento percepito dal beneficiario eventualmente valorizzato nell'ISEE medesimo, rapportato al corrispondente parametro della scala di equivalenza.

Come chiarito anche nella circolare n. 137 del 25 luglio 2016 dell'INPS, diversamente dall'articolo 4, co. 5, del dpcm 159/2013 - che prevedeva già tale meccanismo correttivo - la sottrazione da operare a correzione dell'effetto pendolo deve riguardare il trattamento percepito il secondo anno solare precedente la presentazione della DSU, non più l'anno precedente; ciò in coerenza con l'art. 4, co.1, del dpcm 159/2013 ai sensi del quale i redditi e i trattamenti rilevanti ai fini del calcolo dell'indicatore della situazione reddituale sono riferiti al secondo anno solare precedente la presentazione della DSU.

Con riferimento al secondo aspetto censurato dal Consiglio di Stato, il Governo non si è limitato ad un'equiparazione del valore delle franchigie tra disabili minorenni e maggiorenni, ma ha optato per una modifica più consistente che sovverte l'attuale impianto e si avvicina di più alla soluzione prevista dalla normativa previgente al dpcm 159/2013.

Conseguentemente al venir meno dei trattamenti assistenziali, infatti, il Governo ha modificato il modo di considerare i costi connessi alla disabilità, eliminando le franchigie previste per le persone con disabilità - ideate per compensare i trattamenti adesso non più considerati nell'ISEE - e la detrazione per le spese di assistenza sostenute da persone non autosufficienti (spese per badanti, addetti all'assistenza e retta per strutture assistenziali) ed introducendo una maggiorazione di 0,50 della scala di equivalenza per ogni componente del nucleo familiare con disabilità media, grave o non autosufficiente, e quindi senza più differenze tra disabili minorenni e maggiorenni (art. 2 sexies, co.1, lett. b).

Tale soluzione, quindi, non solo non ammette più l'opportunità di detrarre per ciascuna persona non autosufficiente le spese effettivamente sostenute sia per l'assistenza domiciliare sia in caso di ricovero presso strutture residenziali, ma fa venire meno anche le franchigie che consentivano di riconoscere i costi connessi alla disabilità in funzione della gravità della stessa (disabilità media, grave o non autosufficiente). Inoltre, l'intervento sulla scala di equivalenza, così come concepito dall'art.

2 sexies, co. 1, lett.b), ripropone un meccanismo già noto - che il dpcm 159/2013 puntava proprio a superare - per cui la maggiorazione per la disabilità produce un abbattimento dell'ISEE che risulta tanto maggiore quanto più elevato è il reddito ed il patrimonio della famiglia considerata, sganciandosi completamente dall'effettiva ponderazione della gravità del bisogno (vedi box 1).

BOX 1. Gli effetti attesi del DL 42/2016

A margine dell'analisi descrittiva sin qui condotta pare utile fornire alcune indicazioni circa gli effetti che le pronunce giurisprudenziali, ma soprattutto, l'intervento normativo del Governo operato con il DL 42/2016 potrebbe sortire nella considerazione della situazione economica delle famiglie caratterizzate dalla presenza di almeno un soggetto disabile.

Per fare ciò si è ritenuto di procedere nel senso di individuare alcune tipizzazioni⁽⁴³⁾ familiari - definite in base alle ipotesi reddituali riportate in allegato⁽⁴⁴⁾ - in relazione alle quali calcolare il valore ISEE secondo le modalità previste sia dalla "vecchia" (dpcm 158/2013 prima delle sentenze) che dalla nuova normativa ed operando in tal modo un primo utile confronto.

43 Per la determinazione delle tipizzazioni familiari, oltre ai dati reddituali comuni ricavabili dall'allegato 1, si è ipotizzato quanto segue: per la tabella 1 un numero complessivo di 4 componenti (2 coniugi, un solo lavoratore, due minori di cui uno con disabilità media con indennità di accompagnamento pari a 5.268 euro, franchigia disabilità pari a 5.500); per la tabella 2 numero complessivo di 4 componenti (2 coniugi, un solo lavoratore, due minori di cui uno non autosufficiente con indennità pari a 5.268 euro, franchigia pari a 9.500 euro e spese per l'assistenza pari a 3.000 euro)

44 Per isolare l'effetto delle modifiche introdotte dal DL 42/2016, che incidono esclusivamente sulla componente reddituale dell'ISEE, le tipizzazioni sono state costruite tenendo in considerazione solo gli aspetti legati al reddito e non al patrimonio, il quale, malgrado gli interventi normativi in commento, continua ad essere valorizzato nel medesimo modo

Sebbene dai dati di seguito riportati - ancorché parziali - sembra desumersi una riduzione generalizzata dei valori ISEE, tuttavia, dall'esame degli stessi non è possibile ricavare un'indicazione univoca degli effetti esercitati dai correttivi introdotti dal Governo, in quanto le variazioni riscontrate rispetto alla previgente normativa presentano differenze molto significative a seconda delle tipologie di famiglie considerate.

Tabella 1. Confronto dei valori ISEE tra nuova e vecchia normativa (disabilità media)

2 Coniugi (1 lavoratore dipendente) e 2 Figli (1 con disabilità media)				
Classe Reddittuale	Isee Dpcm 159/2013 (a)	Nuovo Isee (b)	Differenza	Diff. %
I.	2344,7	2027	-317,7	-13,55
II.	7426,0	6250	-1176,0	-15,84
III.	15556,1	13006,8	-2549,3	-16,39
IV.	25108,9	20945,9	-4163,0	-16,58
V	31207	26013,5	-5193,0	-16,64

Fonte: elaborazione IFEL

In particolare, la riduzione dei valori ISEE appare evidente per le famiglie con almeno un componente con disabilità media (vedi tab. 1), nel cui caso l'esclusione dei trattamenti indennitari dalla considerazione della situazione reddituale, unitamente alla maggiorazione della scala di equivalenza, risulta più che compensare il venir meno dell'applicazione delle franchigie⁽⁴⁵⁾ (pari a 5.500 euro), producendo un indubbio vantaggio.

45 Le franchigie fissate dal dpcm 159/2013 prima delle sentenze erano così stabilite:

- 4.000 euro per persona con disabilità media (incrementate a 5.500 euro se minorenni);
- 5.500 euro per persona con disabilità grave (incrementate a 7.500 euro se minorenni);
- 7.000 euro per persona non autosufficiente (incrementata a 9.500 euro se minorenni).

Più in dettaglio, se si osserva la classificazione reddituale proposta, pare evidente come la percentuale di decremento dell'ISEE risulta inversamente correlata ai valori reddituali. In altre parole, il vantaggio prodotto dai correttivi governativi, e nella fattispecie dalla maggiorazione della scala di equivalenza, risulta tanto maggiore quanto più elevato è il reddito della famiglia considerata (vedi tab.1). Tale meccanismo già noto, e pertanto largamente prevedibile, conduce ad esiti addirittura regressivi nel caso dei nuclei familiari con almeno un componente non autosufficiente (vedi tab. 2).

Tabella 2. Confronto dei valori ISEE tra nuova e vecchia normativa (non autosufficiente)

2 Coniugi (1 lavoratore dipendente) e 2 Figli (1 non autosufficiente)				
Classe Reddituale	Isee Dpcm 159/2013 (a)	Nuovo Isee (b)	Differenza	Diff. %
I.	0	2027	2027	2027
II.	4580,5	6250	1669,5	36,45
III.	12710,6	13006,8	296,2	2,3
IV.	22263,4	20945,9	-1317,5	-5,9
V	28361	26013,5	-2347,5	-8,3

Fonte: elaborazione IFEL

A parità di condizione economica la nuova normativa determina, infatti, un aumento dei valori ISEE delle famiglie con reddito più basso (vedi tab. 2 classi reddituali I, II e III), mentre la sua riduzione si registra solo in concomitanza dei nuclei familiari caratterizzati da più alto reddito (III e IV classe reddituale). Nel caso delle famiglie rientranti nella prima classe reddituale (reddito annuo 7.500 euro) il peggioramento è tale da portare i valori ISEE sul terreno positivo (2.027 euro), a dispetto della vecchia normativa in vigore della quale il valore registrato era nullo (cioè pari a zero). Nello specifico, l'incremento dell'ISEE è dovuto all'operare congiunto del venire meno della franchigia (pari a 9.500 euro nel caso

di minorenni non autosufficiente) e della possibilità - accordata dalla vecchia normativa - di detrarre per ciascuna persona non autosufficiente le spese effettivamente sostenute sia per l'assistenza domiciliare (fissate nella nostra tipizzazione a 3.000 euro) sia in caso di ricovero presso strutture residenziali nel limite dell'ammontare dei trattamenti assistenziali, previdenziali e indennitari di cui la persona non autosufficiente risulta beneficiaria.

In altre parole, la maggiorazione della scala di equivalenza, combinata al venire meno delle detrazioni precedentemente accordate, produce alcuni effetti certamente indesiderabili avvantaggiando maggiormente le famiglie a più alto reddito e penalizzando in alcuni casi quelle a basso reddito, per le quali, a parità di condizione economica, si registra un aumento dell'ISEE.

Tra gli aspetti indesiderati della nuova normativa c'è poi quello che si sostanzia nell'assenza di elementi di ponderazione e considerazione del reale bisogno connesso alla disabilità che, diversamente da prima, non viene più differenziata secondo la sua gravità. La maggiorazione della scala di equivalenza viene, infatti, accordata a tutti i nuclei familiari con disabili indipendentemente dalla valutazione del grado di disabilità, di cui si teneva conto - secondo la vecchia formulazione del dpcm 159/2013 - attraverso una diversa articolazione delle franchigie⁽⁴⁶⁾. La conseguenza di questa nuova impostazione è facilmente osservabile dal confronto delle tabelle su esposte. Infatti, mentre secondo la vecchia normativa i nuclei familiari ricadenti nella medesima classe reddituale, ma caratterizzati da gradi di disabilità diversi, registravano valori ISEE differenziati, adesso con il nuovo schema di calcolo, a parità di reddito, il valore ISEE risulta il medesimo, a nulla rilevando la differente condizione di bisogno.

In estrema sintesi, dall'osservazione dei dati qui riportati si può concludere che la nuova normativa:

46 Secondo la vecchia formulazione del dpcm 159/2013 la definizione ai fini ISEE del grado di disabilità (media, grave, non autosufficienza) era stabilita nell'allegato 3 al decreto stesso.

- genera, per gran parte dei nuclei familiari con disabili, la riduzione dei valori ISEE;
- avvantaggia maggiormente i nuclei familiari con redditi medio-alti;
- può avere effetti regressivi incrementando il valore ISEE dei nuclei familiari con redditi più bassi;
- nella considerazione dei costi connessi alla disabilità si sgancia completamente dall'effettiva ponderazione della gravità del bisogno (diversamente dall'originaria formulazione del dpcm 159/2014 non diversifica tra disabilità media, grave e non autosufficienza).

Entrata in vigore della nuova normativa e adempimenti per i Comuni

Al fine di recepire le variazioni normative recate dal DL 42/2016 e dare effettività alle disposizioni in esso contenute, l'INPS ha modificato, a decorrere dal 29 maggio 2016, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, gli algoritmi di calcolo dell'ISEE (ISEE ordinario, ISEE sociosanitario residenze, ISEE corrente etc.) per i nuclei con persone affette da disabilità o che versano in condizioni di non autosufficienza.

Al contempo con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze in data 1° giugno 2016 è stato emanato il provvedimento che approva la nuova modulistica ISEE relativa alla compilazione della DSU e le relative istruzioni⁽⁴⁷⁾. Nessuna modifica è stata, invece, operata sul modello di attestazione dell'ISEE che rimane, pertanto, quello allegato al decreto interministeriale del 7 novembre 2014.

Per effetto di tali novità a partire dal 29 maggio 2016 gli attestati ISEE rilasciati dall'INPS sono, pertanto, informati alle nuove modalità di calcolo. Per quanto, invece, riguarda le attestazioni ISEE rilasciate dal 1° gennaio

47 La nuova modulistica e le relative istruzioni sono disponibili nel sito INPS, portale "ISEE post-riforma 2015" disponibile al seguente indirizzo: <https://servizi2.inps.it/servizi/iseeriforma/home.aspx>.

2016 al 28 maggio 2016, come si apprende dalla circolare n. 137 del 25 luglio 2016 dell'INPS⁽⁴⁸⁾, l'istituto provvederà al ricalcolo d'ufficio da operarsi entro il 10 settembre p.v. in base alle informazioni indicate nella DSU oggetto di ricalcolo e riferite al momento dell'originaria prestazione della DSU. Come precisato dalla stessa circolare "ove successivamente alla data di presentazione della DSU originaria, siano intervenute rilevanti variazioni (nascita di un figlio, decesso di un componente, raggiungimento della maggiore età da parte di un componente del nucleo eccetera) ed il cittadino intenda far valere tali nuove situazioni, sarà onere dello stesso presentare una nuova DSU con le informazioni aggiornate, poiché il ricalcolo d'ufficio svolto secondo le informazioni acquisite con la DSU originaria non conterrebbe queste importanti variazioni riferite al nucleo familiare". In generale, rimane ferma, comunque, la possibilità per il cittadino di procedere autonomamente alla presentazione di una nuova DSU per ottenere un ISEE calcolato in base alle nuove disposizioni. Ciò risulta tanto più utile laddove i tempi occorrenti per il completamento del ricalcolo d'ufficio da parte dell'INPS dovessero dimostrarsi tali da poter pregiudicare, a causa dell'imminente scadenza del bando, l'opportunità di accedere ad una prestazione sociale agevolata.

Ad ogni modo l'iniziativa di ricalcolo da parte dell'INPS appare condivisibile, sia poiché mira ad evitare un incremento di spesa rispetto alla dotazione di risorse stanziata dall'istituto alla luce della convenzione con i CAF⁽⁴⁹⁾, sia soprattutto perché risponde ad un principio di minor aggravio del cittadino, il quale risulta sollevato dal disagio di presentazione di una nuova domanda.

Dal quadro così tratteggiato, non emerge, tuttavia, in maniera chiara la

48 La circolare INPS è disponibile al seguente indirizzo <https://www.inps.it/bussola/VisualizzaDoc.aspx?sVirtualURL=%2fCIRCOLARI%2fCircolare%20numero%20137%20del%2025-07-2016.htm>.

49 Sotto il profilo dei costi sostenuti dall'INPS il ricalcolo della DSU risulta più conveniente rispetto alla presentazione di una nuova DSU da parte del cittadino per la quale l'attuale convenzione prevede il pagamento di un corrispettivo unitario ai CAF da parte dell'INPS che si aggira mediamente intorno agli 11/12 euro.

data a decorrere dalla quale la nuova dichiarazione, ottenuta sulla base dei nuovi criteri di calcolo, possa essere fatta valere dal richiedente la prestazione. E' da escludere, anche per ragioni di equità, che tale termine coincida con la data in cui il richiedente la prestazione entra materialmente in possesso dell'ISEE ricalcolato.

Tale soluzione introdurrebbe, infatti, un forte elemento discriminatorio connesso ai tempi ed all'ordine - ancorché coerente con l'ordine cronologico basato sulla data di presentazione della DSU originaria - con cui l'INPS procede al ricalcolo, che risulta del tutto indipendente dalla volontà e dalla responsabilità del potenziale beneficiario.

A questo riguardo, dalla lettura della circolare INPS già richiamata si evince che l'indicazione del termine è demandato alla valutazione del singolo ente erogatore coerentemente, secondo l'INPS, al comma 3, art. 2 sexies, del DL 42/2016 il quale dispone, sempre nell'interpretazione dell'Istituto, "che l'ente erogatore delle prestazioni sociali agevolate adotti gli atti attuativi anche normativi conseguenti alle nuove disposizioni, disciplinando sia l'eventuale prosecuzione delle prestazioni in corso di erogazione, che sono salve fino a 30 giorni dall'entrata in vigore della predetta legge di conversione, sia l'erogazione delle nuove prestazioni sociali agevolate per il periodo successivo a tale data".

Tuttavia dall'esame della norma richiamata (art. 2 sexies, co. 3 del DL 42/2016) - la cui piana lettura non induce a ritenere quanto evidenziato dall'INPS né con riferimento alla data di efficacia del ricalcolo né tanto meno con riguardo all'eventuale prosecuzione delle prestazioni in corso di erogazione - non può ricavarsi quanto argomentato sul piano normativo dall'INPS giacché la norma in questione nulla dispone con riferimento al ricalcolo ed al suo effetto che rimane al momento "disciplinato" sul mero piano amministrativo a mezzo di una semplice circolare dell'Istituto.

Un altro aspetto controverso, sui cui si auspica maggiore chiarezza considerato l'impatto che esercita sugli enti erogatori, è quello relativo alla validità, successiva all'entrata in vigore della legge di conversione del DL 42/2016, delle prestazioni sociali agevolate in corso di erogazione sulla base delle disposizioni previgenti.

A questo proposito l'art. 2 sexies, co. 3, del DL 42/2016 dispone, in primo luogo, l'obbligo per i Comuni, così come gli altri enti erogatori, di procedere entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto 42/2016, vale a dire entro il 28 giugno 2016, all'emanazione di tutti gli atti necessari all'erogazione delle nuove prestazioni sociali agevolate in conformità con la nuova modalità di calcolo dell'ISEE "nel rispetto degli equilibri di bilancio programmati" (art. 2 sexies, co. 3, del DL 42/2016)⁽⁵⁰⁾. Secondariamente, lo stesso comma 3 dispone che "restano salve, fino a tale data [28 giugno 2016], le prestazioni sociali agevolate in corso di erogazione sulla base delle disposizioni previgenti".

In proposito, come visto, l'INPS tramite la già richiamata circolare argomenta che - fatti salvi i 30 giorni decorrenti dall'entrata in vigore della legge di conversione del DL 42/2016 - gli enti erogatori siano tenuti a disciplinare espressamente l'eventuale prosecuzione delle prestazioni in corso di erogazione, che appare così implicitamente da ricondurre ad una espressa manifestazione di volontà dell'ente in assenza della quale, decorsi i già richiamati 30 giorni, dovrebbe darsi luogo all'interruzione delle prestazioni erogate in applicazione della vecchia normativa.

Secondo alcuni commentatori, poi, l'interruzione delle prestazioni erogate decorsi i 30 giorni previsti dal DL 42/2016 non sarebbe comunque evitabile dagli enti erogatori poiché la norma non attribuisce alcun poter regolamentare al riguardo. In altri termini, secondo questa impostazione, dal 31° giorno dall'entrata in vigore delle nuove disposizioni agli enti erogatori sarebbe esclusivamente affidato il compito di procedere alla cessazione delle prestazioni in corso di erogazione e procedere sollecitamente a pubblicare un nuovo bando di accesso coerente con le nuove modalità di calcolo.

50 Art. 2 sexies, co.3, del DL 42/2016: "Gli enti che disciplinano l'erogazione delle prestazioni sociali agevolate adottano entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto gli atti anche normativi necessari all'erogazione delle nuove prestazioni in conformità con le disposizioni del presente articolo, nel rispetto degli equilibri di bilancio programmati. Restano salve, fino a tale data, le prestazioni sociali agevolate in corso di erogazione sulla base delle disposizioni previgenti".

Tale orientamento - oltre a porre un indiscutibile aggravio sulle strutture comunali e regionali chiamate ad intervenire in tempi ristretti su prestazioni ancora in corso - non appare condivisibile sia per ragioni normative, connesse alla piana lettura del comma 3, il quale non prevede nessuna sanzione in caso di inerzia degli enti erogatori - né tantomeno l'interruzione delle prestazioni in corso - sia per un trasversale e generale principio di conservazione degli effetti giuridici, con cui pare contrastare, che risulta giustificato da esigenze di tutela di altri principi giuridicamente rilevanti. Si pensi, al riguardo, alle prestazioni di natura socio-sanitaria per le quali, in ragione delle particolari esigenze connesse alla prestazione stessa ed in virtù di un principio di continuità assistenziale, non sembra ragionevole procedere all'interruzione del servizio in essere che potrebbe essere più congruo mantenere fino a naturale scadenza.

A fronte del quadro così delineato, secondo chi scrive la questione in esame deve essere sciolta nel senso che il più volte richiamato comma 3 pone a salvaguardia delle prestazioni in corso di erogazione un periodo di 30 giorni - peraltro già scaduto nel momento in cui scriviamo - a decorrere dall'entrata in vigore della legge di conversione del DL 42/2016. Entro tale termine, agli enti erogatori spetta adottare tutti gli atti necessari all'erogazione delle nuove prestazioni sociali agevolate.

Per quanto riguarda, invece, le prestazioni in corso di erogazione, in caso di inerzia da parte dell'ente erogatore - stante il principio di conservazione poc'anzi richiamato - si deve ritenere che le prestazioni continuino ad essere erogate negli stessi termini e nelle stesse modalità fissate dal bando originario fino a naturale scadenza. Non è, pertanto, richiesta - contrariamente a quanto sostenuto dall'INPS - un'esplicita deliberazione per la prosecuzione delle prestazioni in corso di erogazione.

Diversamente, una formale deliberazione sarà certamente richiesta nel caso opposto, vale a dire nell'evenienza in cui l'ente erogatore, decorsi i 30 giorni, voglia intervenire adeguando alla nuova normativa anche le prestazioni già in precedenza assegnate ed ancora in corso di erogazione.

Allegato 1. Schema di ipotesi reddituali poste a base delle tipizzazioni - Valori in euro

	Classi reddituali				
	I	II	III	IV	V
Valore reddituale annuo	7.500	21.500	41.500	65.000	80.000
Detrazione reddituale (art. 4, co. 3, lett e) dpcm 159/2013)	1.500	3.000	3.000	3.000	3.000
Franchigia per disabilità media	5.500	5.500	5.500	5.500	5.500
Franchigia per non autosufficienza	9.500	9.500	9.500	9.500	9.500
Spese detraibili per addetti all'assistenza personale (art. 4, co. 4, lett b) dpcm 159/2013	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000
Indennità di accompagnamento (importo medio INPS 2007)	5.268	5.268	5.268	5.268	5.268

Fonte: elaborazione IFEL

Le risorse dei Comuni per il 2016

4

Premessa

Le modifiche normative introdotte dalla legge n. 208 del 2015 (legge di stabilità 2016) hanno profondamente inciso sulla composizione complessiva del Fondo di solidarietà comunale, che per l'anno 2016 risulta di fatto articolato in due macro componenti: una prima sezione che potremmo definire tradizionale - nel senso che rispecchia la composizione dell'FSC degli anni precedenti (2014 e 2015) - la seconda di natura ristorativa, poiché connessa alla questione dei gettiti aboliti per effetto delle nuove misure di esenzione ed agevolazione introdotte sull'IMU e sulla TASI.

La componente tradizionale del Fondo -sulla quale insistono le principali novità in tema di alimentazione e riparto - si articola a sua volta in una parte destinata al riequilibrio delle risorse storiche, che avviene attraverso la trattenuta dall'IMU (ridotta quest'anno dal 38,23% al 22,43% dell'IMU standard), ed in una parte perequativa, ampliata quest'anno dal 20% al 30% delle risorse storiche di riferimento, relative al 2014.

La seconda macro componente del Fondo di solidarietà comunale è costituita, invece, dal ristoro dei gettiti perduti per via delle esenzioni e delle agevolazioni disposte dalla legge di stabilità 2016 (ampiamente descritte nel precedente Capitolo 3), ristori che avvengono ad aliquota effettiva e

che non incidono nella definizione della componente tradizionale del Fondo, né hanno alcun effetto sulla perequazione.

Differentemente dagli anni precedenti, per l'anno 2016 nessun taglio strutturale grava sulla determinazione delle risorse assegnate ai Comuni a titolo di Fondo di solidarietà comunale. L'assenza di tagli incrementali, importante risultato politico dopo cinque lunghi anni di progressiva riduzione delle assegnazioni, si è tuttavia accompagnata, come appena accennato, a modifiche rilevanti nel sistema perequativo con effetto sulla definizione dell'FSC, al cui approfondimento è dedicato il presente capitolo.

1. Il Fondo di solidarietà comunale 2016

Analogamente al 2015, la consistenza del Fondo di solidarietà comunale 2016 è stata determinata a partire dalla dotazione del Fondo dell'anno precedente, pari a 4,38 miliardi di euro⁽¹⁾.

A tale importo, per il 2016, devono sottrarsi le variazioni dovute per:

- l'accantonamento di complessivi 89 milioni di euro, destinati per 80 milioni a compensare, fino all'ammontare del gettito standard, i Comuni che hanno adottato nel 2015 regimi fiscali TASI sull'abitazione principale di ammontare inferiore all'aliquota base dell'1% (TASI abitazione principale "sotto standard", co. 17, lett. f), della legge di stabilità 2016) e per 9 milioni di euro a finanziare il contributo,

1 Si deve osservare che l'importo di 4.378.834.365 euro assunto a riferimento per la definizione dell'FSC 2016 incorpora al suo interno l'accantonamento dei 20 milioni di euro destinati alle rettifiche puntuali IMU/TASI, nonché il reintegro di 265 milioni di euro trattenuti nel 2015 a valle dell'FSC per effetto della revisione dei criteri di imponibilità dei terreni agricoli. Quest'ultimo importo, in particolare, è stato opportunamente reintrodotta nel computo dell'FSC 2015 al fine di tenere conto delle modifiche recate dalla legge di stabilità 2016 che, per i terreni agricoli, ha ripristinato il regime di agevolazione di cui alla circolare ministeriale n.9 del 1993.

erogato negli anni scorsi con risorse statali, al Comune di Campione d'Italia, per l'andamento del cambio euro/franco svizzero;

- la minore trattenuta sull'IMU - a seguito della riduzione della quota di alimentazione del Fondo dal 38,23% al 22,43% - pari a 1,95 miliardi di euro, risultante dalla differenza tra l'alimentazione del Fondo 2015 (pari a 4,72 miliardi di euro) e l'alimentazione 2016 (pari a 2,77 miliardi di euro). Tale variazione non costituisce una riduzione di risorse, bensì una regolazione che mantiene l'invarianza a seguito del maggior gettito netto dell'IMU che ciascun ente iscrive nel bilancio 2016. In altre parole, per effetto di tale variazione la riduzione della quota di alimentazione del Fondo di solidarietà comunale non produce come effetto un aumento delle risorse a disposizione del Comune, ma soltanto una minore esposizione del gettito IMU nel meccanismo di riequilibrio dell'FSC (per approfondimento vedi box 1).

Il risultato delle variazioni appena considerate determina una dotazione per il Fondo di solidarietà comunale 2016 pari a 2,34 miliardi di euro, di cui 1,88 miliardi riferibili ai Comuni delle regioni a statuto ordinario e 463 milioni di euro ai Comuni di Sicilia e Sardegna (ved.tab. 1).

A tale dotazione, che costituisce la parte "tradizionale" del Fondo - a sua volta articolata in una componente storica ed in una perequativa - nel 2016 si aggiunge l'importo di 3,83 miliardi di euro dovuto per il ristoro dei minori introiti IMU e TASI derivanti dalle modifiche normative recate dalla legge di stabilità 2016, come previsto dal comma 17 della legge.

Tabella 1. Processo di definizione del Fondo di solidarietà comunale 2016 valori in milioni di euro

FSC 2015	4.379
Accantonamento 89 mln (Tasi abitazione principale "sotto standard" e Campione d'Italia)	-89
Minore trattenuta IMU	-1.949
[A] FSC 2016 (Componente tradizionale)	2.341
<i>di cui ISOLE</i>	463
<i>di cui RSO</i>	1.877
<i>70% FSC storico</i>	1.314
<i>30% FSC perequato</i>	563
[B] FSC 2016 (Componente ristorativa)	3.832
<i>di cui Taso ABP</i>	3.446
<i>di cui Terreni condotti direttamente</i>	145
<i>di cui Inquilini abp Tasi</i>	14
<i>di cui Comodati</i>	24
<i>di cui Canoni concordati</i>	63
<i>di cui Ulteriori assegnazioni (in corso di definizione)</i>	75
<i>di cui Fondo Tasi abitazione principale "sotto standard"</i>	65
[C] FSC 2016 finale (A+B)	6.173
Quota accantonamento 2016	-15
FSC 2016 spettante	6.158
<i>Fonte: elaborazioni IFEL su dati ministero dell'Interno</i>	

Box 1. La variazione della trattenuta IMU

Nel triennio 2013-2015, come è noto, l'apporto statale all'alimentazione dell'FSC si è progressivamente azzerato e le somme necessarie per assicurare la dotazione storica delle risorse di ciascun Comune provengono ormai unicamente dal gettito dell'IMU, in un regime ormai di piena perequazione orizzontale. La trattenuta in percentuale uniforme sul gettito standard IMU permette di redistribuire una quota di risorse dai Comuni ad alta base imponibile a quelli meno dotati. Dal 2015, anzi, il dispositivo di trattenuta e riassegnazione dei fondi produce un trasferimento netto a favore dello Stato pari a circa 340 milioni di euro: il gettito dell'IMU, fortemente aumentato rispetto alla vecchia ICI fin dal 2012, a prevalente beneficio dello Stato, risulta ora per effetto dei tagli perfino "troppo alto" rispetto alle risorse da assicurare complessivamente al comparto comunale, tanto che una parte ulteriore viene incamerata nel bilancio dello Stato.

L'impianto delineato prevede che ciascun comune ottenga a titolo di FSC una somma derivante dalla formula semplificata:

FSC = Risorse standard meno (IMU standard netta più TASI standard)

dove l'IMU standard netta è pari al gettito standard dell'IMU al netto della trattenuta destinata all'alimentazione del Fondo. Questo schema può dar luogo ad un FSC negativo, nel caso in cui le risorse storiche da assicurare ad un ente risultino inferiori ai gettiti immobiliari netti. I tagli hanno determinato una forte crescita del fenomeno, che ha riguardato circa duecento enti nel 2012, divenuti ben 650 nel 2015.

Nel 2016 la trattenuta è fortemente diminuita: a fronte dei 4,7 miliardi di euro del 2015 si passa a 2,8, con la conseguenza che nelle casse comunali restano circa 1,9 miliardi in più, a titolo di IMU netta, su scala nazionale. Questo cambiamento non comporta un aumento di risorse, ma soltanto una minore esposizione del gettito IMU nel meccanismo di riequilibrio. Pertanto, per confrontare la componente "tradizionale" dell'FSC 2016 all'FSC 2015 è necessario considerare, in aggiunta al valore 2016, il maggior gettito netto dell'IMU dovuto alla minore trattenuta.

1.1 Le novità sulla componente “tradizionale” del Fondo di solidarietà comunale: l’ampliamento della perequazione

Per quanto attiene alla componente “tradizionale” dell’FSC, nel 2016 l’attribuzione delle risorse segue gli stessi criteri di riparto utilizzati per il 2015, con alcuni importanti cambiamenti che attengono, come accennato, alla riduzione della quota trattenuta dall’IMU per alimentare il Fondo (passata dal 38,23% al 22,43% dell’IMU standard) ed all’ampliamento delle risorse ripartite secondo criteri perequativi, che le disposizioni di legge elevano dal 20 al 30% delle risorse storiche di riferimento⁽²⁾.

L’incremento dell’effetto perequativo non investe i Comuni della Regione Siciliana e della Sardegna, per i quali le modalità di assegnazione del Fondo di solidarietà 2016 mantengono quindi i criteri seguiti nel 2014 e nel 2015 e il riparto avviene sulla base del solo criterio storico. Diversamente dai territori delle Regioni a statuto ordinario, infatti, per i Comuni sardi e siciliani l’applicazione dei dispositivi perequativi deve avvenire solo a seguito di intervento delle rispettive regioni sulla base degli statuti speciali.

La dotazione dell’FSC 2016 per i Comuni delle RSO viene distinta in due quote (vedi tabella 1). La prima, pari a circa 1.314 milioni di euro, corrisponde al 70% della dotazione ed è ripartita sulla base del criterio della compensazione delle risorse storiche. La seconda quota, pari a circa 563 milioni di euro, corrisponde al 30% della dotazione e viene redistribuita secondo il criterio perequativo.

Quanto agli effetti attesi sui singoli Comuni dell’incremento della quota attribuita sulla base del criterio perequativo, si deve osservare che il mero riproporzionamento dell’effetto perequativo 2015 conduce in molti casi ad esiti fuorvianti. In partenza, infatti, a parità di altre condizioni l’effetto perequativo 2016 dovrebbe risultare amplificato, rispetto a quello

2 Le risorse storiche di riferimento sono pari per ciascun Comune alla somma riferita all’anno 2014 del FSC attribuito e dei gettiti standard IMU e TASI, al netto della trattenuta per alimentazione del FSC. L’FSC attribuito è ridotto del taglio operato in corso d’anno per effetto del DL 66/2014.

osservato nel 2015, per un ulteriore 50% (incremento corrispondente al passaggio dal 20 al 30% delle risorse perequate). Tuttavia, diversi cambiamenti contribuiscono a modificare l'effetto sul singolo ente, primi fra tutti l'aggiornamento delle capacità fiscali e dei fabbisogni standard, intervenuto per allineare i dati all'anno di riferimento 2013 e alla disciplina fiscale 2016, nonché le modifiche introdotte nello schema perequativo. Per la grande maggioranza dei Comuni questi elementi non hanno determinato variazioni significative, ma per alcune centinaia di enti si sono prodotti effetti non prevedibili (in negativo o in positivo) di un certo rilievo, come meglio chiarito nel prosieguo del paragrafo.

Con riferimento alle capacità fiscali, il cui aggiornamento è stato approvato dalla Conferenza Stato-Città del 18 febbraio 2016⁽³⁾, le principali novità riguardano la depurazione del gettito TASI da abitazione principale (esclusa la componente "di lusso"), l'aggiornamento dei valori imponibili immobiliari all'andamento delle variazioni catastali e un più appropriato metodo di integrazione del reddito pro capite nel modello statistico che determina la cosiddetta "capacità fiscale residua", ovvero la componente che rappresenta l'insieme delle entrate proprie "minori" di natura tributaria o tariffaria, quali l'occupazione suolo pubblico, la pubblicità, i proventi deiservizi a domanda individuale. Al fine di abbattere l'eccessivo impatto di eventuali redditi più elevati nei Comuni di più piccola dimensione demografica, quale rappresentazione sintetica del reddito comunale è stata considerata la mediana, anziché la media.

Pur esprimendo parere favorevole sull'impianto, l'ANCI ha tempestivamente segnalato il fatto che la componente della capacità fiscale riconducibile al prelievo sui rifiuti non viene completamente neutralizzata ai fini della perequazione. Il prelievo sui rifiuti, essendo destinato integral-

3 La nota sull'aggiornamento delle capacità fiscali approvata nella Conferenza Stato-Città del 18 febbraio è riportata in: http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_018738_atto%20n.%20405%20%20Odg%20n.4%20del%2018%20febbraio%202016.pdf.

La metodologia originaria, applicata nel 2015, in larga parte confermata anche a seguito dell'aggiornamento, è reperibile sul sito del MEF: <http://www.finanze.it/opencms/it/il-dipartimento/studianalisi/capacita-fiscale-comuni-/>.

mente alla copertura del costo del relativo servizio, non dovrebbe infatti concorrere (al pari del costo) alla perequazione, come richiesto dalla stessa metodologia approvata fin dal 2015. La diversa sequenza di approvazione degli aggiornamenti (prima le capacità fiscali e poi i fabbisogni) ha consentito di tenere conto solo parzialmente di tale esigenza. A fronte di tale osservazione, nell'accordo del 24 marzo 2016 è stato concordato di adottare dal 2017 gli strumenti adeguati per una piena neutralizzazione del servizio rifiuti nello schema di perequazione.

Infine, si ricorda che le variazioni dovute all'aggiornamento operano ad invarianza della quota delle capacità fiscali da considerare ai fini dell'applicazione del meccanismo perequativo che, analogamente allo scorso anno, continua ad essere fissata nella misura del 45,8% dell'ammontare complessivo delle stesse, come disposto dall'articolo 1, comma 380-*quater* della citata legge n. 228 del 2012, tale misura corrisponde su scala nazionale alla quota di capacità fiscali standard riconducibile ai tributi immobiliari.

Anche l'aggiornamento dei fabbisogni standard ai dati 2013, sulla base del questionario compilato dai Comuni nel corso del 2015, ha determinato cambiamenti nella posizione dei singoli Comuni e quindi nell'effetto perequativo risultante. L'aggiornamento è consistito in massima parte nell'utilizzo di variabili aggiornate al 2013 per i principali elementi di contesto: variazioni della popolazione e di altri dati socio economici, variazione delle spese e degli output dei servizi considerati. A questo si sono aggiunti alcuni miglioramenti nel modo di considerare i servizi gestiti in forma associata e i costi riguardanti alcuni fattori principali dell'attività dei Comuni (come il costo del lavoro). In ambedue i casi sono stati adottati accorgimenti tecnici miranti a non penalizzare i Comuni di dimensioni più piccole, che per diversi motivi, strutturali e contingenti, hanno fin qui subito le penalizzazioni più rilevanti determinate dal processo di perequazione.

Per ciò che riguarda lo schema perequativo, anche a seguito dei limiti riscontrati nello schema applicato nel 2015, va registrata positivamente l'introduzione di un correttivo statistico - approvato nella Conferenza Stato-Città del 24 marzo 2016 e reso possibile dalla modifica normativa

recata dall'articolo 1, comma 3, del decreto legge n. 113 del 2016 - che limita i vantaggi dovuti alla perequazione per alcune decine di Comuni con effetto perequativo positivo molto alto in termini di risorse aggiuntive pro capite, attivando una redistribuzione dell'effetto, per circa 23 milioni di euro, a favore degli enti con riduzione di risorse più elevata in termini percentuali, cioè con effetto perequativo negativo oltre il -1,96% delle risorse storiche 2014. Viene così favorita la sostenibilità finanziaria del percorso intrapreso, in particolare evitando tagli alle risorse di impatto eccessivo a carico soprattutto dei Comuni di minori dimensioni.

I rilievi formulati dall'ANCI sulla perequazione adottata per il 2015, riguardanti l'assenza di un adeguato approfondimento degli effetti e della sostenibilità immediata e a regime degli schemi di calcolo per il complesso dei Comuni, aveva portato all'assegnazione una tantum di 29 mln. di euro (DL n. 78 del 2015, art. 3, co. 4-*bis*), ricavati da economie sul Fondo di solidarietà 2014, a favore dei Comuni penalizzati dall'effetto perequativo per oltre il -1,3% delle risorse storiche 2014, da erogarsi in proporzione della penalizzazione stessa. Il correttivo statistico introdotto per il 2016 rinnova - sempre parzialmente ma ora in modo strutturale - lo stesso tipo di intervento.

Al fine di ottenere lo stesso risultato del 2015, riproporzionato all'incremento della quota di risorse perequata, è stata inoltre concordata, sempre nella Conferenza Stato-Città del 24 marzo, un'ulteriore assegnazione, sulla base degli stessi criteri del correttivo statistico, da effettuarsi utilizzando quote di risorse non ripartite dello stanziamento di 80 milioni di euro destinati agli enti con TASI abitazione principale "sotto standard" (per i quali risultano sufficienti circa 65 milioni di euro), nonché un'ulteriore quota non utilizzata dell'accantonamento sul Fondo di solidarietà 2015 per integrazioni dovute a rettifiche puntuali delle stime IMU e TASI. L'assegnazione una tantum così ottenuta, pari a 26 milioni di euro, serve dunque a rafforzare gli effetti del correttivo statistico, raggiungendo lo stesso effetto complessivo attivato nel 2015.

Sempre in materia di perequazione, l'accordo definito in Conferenza prevede di sottoporre all'analisi della Commissione tecnica per i fabbisogni

standard lo schema perequativo adottato “al fine di valutarne la robustezza e la sostenibilità”, potendo così discutere in modo più strutturato i correttivi ulteriori che risulteranno più opportuni⁽⁴⁾.

Entrambe le misure (correttivo statistico ed ulteriori risorse da accantonamenti non utilizzati) sono state formalizzate rispettivamente dai commi 1 e 2 dell’articolo 1 del decreto legge n. 113 del 24 giugno 2016 recante misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio, convertito in legge, con modificazioni, dall’articolo 1, comma 1, L. 7 agosto 2016, n. 160.

A dare ulteriore attuazione all’accordo raggiunto il 24 marzo u.s. è intervenuta, da ultimo, la Conferenza Stato-Città del 14 luglio 2016⁽⁵⁾ in seno alla quale, considerando anche quanto disposto dal decreto legge 113 del 2016, si è provveduto a destinare i 26 milioni di euro per l’assegnazione una tantum 2016 sopra descritta, sulla base degli stessi criteri di applicazione del citato correttivo statistico⁽⁶⁾. L’erogazione coinvolge circa 2.700 Comuni, la maggioranza dei quali con popolazione al di sotto dei 5 mila abitanti, per i quali l’effetto perequativo comporta una riduzione di risorse nel biennio 2015-2016 maggiore del -1,96 % delle risorse “storiche” 2014.

1.2 La seconda componente del Fondo: il ristoro dei gettiti aboliti

Le numerose modifiche intervenute con la legge di stabilità 2016 (articolo 1, commi da 10 a 16 e commi 53-54) in materia di IMU e TASI hanno reso

4 Il comunicato della seduta della CSC del 24 marzo riassume questi punti ed è disponibile sul sito della CSC: http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_018770_Comunicato%20della%20Conferenza%20Stato-citta%20del%2024%20marzo%202016.docx.pdf.

5 Il comunicato della seduta della CSC del 14 luglio è disponibile sul sito della CSC: http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_000344_Comunicato%20della%20Conferenza%20Stato%20citta%20del%2014%20luglio%202016.pdf.

6 La nota metodologica relativa al riparto dei 26 mln di euro, che costituisce parte integrante dell’accordo in Conferenza Stato Città del 14 luglio 2016, è disponibile in allegato sul sito della CSC: http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_018989_Atto%20n.429%20della%20Conferenza%20Stato%20citta%20ed%20autonomie%20locali%20del%2014%20luglio%202016_7479611.PDF

necessari altrettanti ristori, in alcuni casi non completamente suffragati da dati di riferimento completi ed affidabili.

I ristori sono determinati in base al gettito effettivo che il Comune ha perduto e riguardano le seguenti componenti:

- a. abolizione TASI Abitazione principale;
- b. abolizione IMU sui terreni agricoli condotti direttamente da coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali e annullamento dei tagli operati sui Comuni montani a seguito dell'abbandono dell'imponibilità dei terreni stabilita per il 2014-15, quale risultante del ripristino dei criteri di imponibilità recati dalla circolare ministeriale n. 9 del 1993;
- c. altre poste minori (abolizione della TASI sugli inquilini di "abitazione principale"; riduzioni per comodati gratuiti e canoni concordati);
- d. rettifiche puntuali a seguito di segnalazioni di errori nelle stime o in precedenti attribuzioni;
- e. riparto del fondo destinato agli enti con gettito TASI abitazione principale "sotto standard", definito in relazione alla differenza tra gettito TASI ABP acquisito nel 2015 e ammontare del gettito standard riconosciuto, escludendo la quota derivante da abitazioni "di lusso".

Al fine di tener conto della necessità di procedere ad eventuali aggiustamenti dei gettiti assegnati, il primo riparto dei ristori in questione - definito con il DPCM del 18 maggio 2016 - non ha assegnato per intero i fondi disponibili (fissati in 3.767,45 milioni di euro), ma ha riservato una quota pari a circa il 2% (poco più di 75 milioni di euro su scala nazionale) da distribuire con appositi provvedimenti una volta ottenute informazioni più complete sui dati di riscossione della TASI 2015 relativa all'abitazione principale, nonché dopo aver aggiornato le banche dati di riferimento utilizzate dal MEF per la determinazione dei riparti minori, che più soffrono di possibili imprecisioni di stima.

Una prima tranche dei 75 milioni residui, pari a circa 31,2 mln di euro, è stata assegnata, in esito al parere favorevole espresso dalla Conferenza Stato-città del 3 agosto 2016⁽⁷⁾, con il DM Interno del 27 settembre 2016 (G.U. del 3/10/2016), che ha provveduto all'integrazione delle somme spettanti a fronte dell'esenzione TASI sull'abitazione principale. La quota rimanente, pari a 43,8 milioni di euro, indirizzata all'integrazione e alla rettifica dei ristori legati alle fattispecie minori è tuttora in corso di definizione e la sua determinazione prevista per la fine di ottobre.

BOX 2. Riepilogo delle assegnazioni (tempistica)

La gran parte delle somme stanziata dalla legge di stabilità sono state assegnate in due distinte tranche:

- la prima assegnazione (circa 3,6 miliardi di euro) è avvenuta con la determinazione del FSC 2016 (24 marzo 2016) sulla base delle stime del MEF e dei dati disponibili a quella data. Il riparto ha riguardato per la gran parte il gettito dell'abitazione principale, ma anche le altre fattispecie minori, sempre per le quantità individuabili dalle informazioni al momento disponibili. L'erogazione è avvenuta in quota parte del 50% nel mese di giugno, mentre la parte restante verrà erogata con il saldo del FSC entro il mese di ottobre 2016;
- una seconda tranche, pari a circa 31 milioni di euro, ha riguardato in particolare l'integrazione relativa al mancato gettito dell'abitazione principale ed è stata ripartita alla fine di luglio, sulla base dei dati di confronto emergenti dall'acconto IMU-TASI di giugno 2016 e della previsione di pur modeste quote di gettito che normalmente sono riscosse in forte ritardo rispetto alle

7 Il comunicato della seduta della CSC del 3 agosto è disponibile sul sito della CSC: http://www.conferenzastatocitta.it/Documenti/DOC_000352_Comunicato%20della%20Conferenza%20Stato%20citta%20del%2003%20agosto%202016.pdf.

scadenze di legge, come richiesto dall'ANCI e inizialmente non considerato dal Governo.

Restano da ripartire 43,8 milioni di euro, il cui riparto è previsto entro la fine di ottobre 2016, che riguardano essenzialmente integrazioni delle somme relative a quattro componenti:

- esenzione dei terreni agricoli condotti direttamente da agricoltori professionali;
- riduzione per abitazioni affittate a canone concordato;
- riduzione per abitazioni date in comodato d'uso gratuito registrato a parenti di primo grado in linea retta (genitori-figli);
- estensione delle assimilazioni della nozione di abitazione principale ad abitazioni di proprietà degli IACP-ATER considerate "alloggio sociale".

Appare utile dare brevemente conto dei principali punti di attenzione che riguardano ciascun riparto, nella considerazione che la determinazione definitiva dei ristori risente - con alcune eccezioni - dell'assenza di dati base affidabili e disponibili in forma disaggregata a livello nazionale. In particolare, l'imprecisione delle stime di ristoro pubblicate a marzo 2016 ha determinato un significativo numero di richieste di chiarimenti e di contestazioni da parte dei Comuni, quasi sempre corredate da informazioni di dettaglio locali derivanti da dichiarazioni dei contribuenti o da elaborazioni sulle banche dati comunali.

Al riguardo l'IFEL, in contraddittorio con il MEF, sta svolgendo un lavoro di analisi sulla congruità dei ristori al fine della loro definitiva determinazione. La preoccupazione principale è di distinguere nettamente il lavoro di stima dalla verifica della capienza degli stanziamenti. La stima deve, infatti, riflettere in modo tecnicamente corretto la dimensione dei gettiti perduti e il conseguente fabbisogno di ristoro, tenendo in adeguato con-

to le segnalazioni comunali, mentre l'eventuale insufficienza dei fondi disponibili andrà eventualmente posta in sede politica per assicurare il principio dell'invarianza di risorse, peraltro più volte affermato dal Governo.

In particolare, le fattispecie oggetto di ristoro sono:

a) **TASI Abitazione principale.** Lo schema di calcolo del ristoro della TASI da abitazione principale non di lusso è stato effettuato tenendo in considerazione, in un primo momento (giugno 2016), il solo gettito riconducibile al 2015 effettivamente incassato alla data del 18 marzo 2016. Per la ripartizione del ristoro integrativo di 31,2 milioni di euro, lo schema di calcolo è stato invece modificato tenendo conto non solo dell'aggiornamento dei dati di incasso della TASI 2015 sull'abitazione principale ulteriormente acquisiti alla data del 27 luglio 2016, ma anche - sulla base di quanto fortemente auspicato da ANCI e IFEL - delle quote di gettito in corso di incasso (successive al 27 luglio 2016) in quanto derivanti da ritardati pagamenti normalmente affluenti nelle casse comunali per via di ravvedimenti spontanei, ancorché tardivi. In particolare, di quest'ultimo elemento si è tenuto conto attraverso una stima delle cosiddette "code di gettito", effettuata sulla base di un confronto tra il gettito TASI abitazione principale del 2015 e quello dell'anno precedente⁽⁸⁾.

Tale ultima soluzione, fortemente richiesta da ANCI e IFEL, pone ragionevoli garanzie rispetto ai timori di un ingiustificato mancato ristoro dei gettiti TASI abitazione principale, che la mancata considerazione delle c.d. "code di gettito" avrebbe certamente costituito. Sul punto rimangono, tuttavia, le perplessità normative (per un approfondimento si veda il Capitolo 3) e di capienza del ristoro legate all'estensione della qualifica di alloggio sociale alle abitazioni di proprietà degli IACP-ATER e dell'assimi-

8 Per i dettagli del calcolo si rimanda alla nota metodologica del MEF reperibile all'indirizzo: <http://www.fondazioneifel.it/entrate-riscossione/item/8278-assegnazioni-integrative-per-riсторо-tasi-abitazione-principale-e-per-acconto-imbullonati#modal>

labilità della fattispecie all'abitazione principale. L'estensione, avvalorata dal MEF nei mesi scorsi attraverso comunicazioni non formali, produce un incremento del fabbisogno di ristoro con conseguente incertezza della capienza delle risorse stanziare per compensare i Comuni dell'effettiva perdita di gettito conseguente all'esenzione dalla TASI.

Le difficoltà appena rappresentate, meglio dettagliate nel Capitolo 3, possono essere riassunte nei seguenti aspetti: in primo luogo occorre stabilire se l'esclusione dall'IMU accordata agli alloggi sociali si estende anche ai fini TASI, in quanto assimilazione ad abitazione principale; una volta definito il trattamento da accordare agli alloggi sociali è necessario circoscriverne il perimetro, stabilendo in primis se tra gli alloggi sociali rientrano anche ed in quale misura le abitazioni di proprietà degli IACP o ATER. Sotto il profilo tecnico, le difficoltà di capienza del ristoro derivano dalla circostanza che una parte del patrimonio abitativo degli IACP-ATER non è stata considerata dalle stime che il MEF ha elaborato e riportato nella relazione tecnica di accompagnamento alla legge di stabilità 2016.

b) abolizione IMU terreni agricoli condotti direttamente da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali e abolizione dei tagli operati sui Comuni montani a seguito dell'abbandono dell'imponibilità dei terreni stabilita per il 2014-15.

A decorrere dal 1° gennaio 2016 viene ripristinato il criterio contenuto nella circolare n. 9 del 14 giugno 1993 del Ministero dell'Economia, ai fini dell'esenzione dei terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina (articolo 1, comma 13 della legge di stabilità 2016). Viene così definitivamente rimossa la lunga e tormentata vicenda che, a partire dal 2014 e fino alla fine del 2015, ha visto sottoposti ad imposizione i terreni agricoli montani sulla base di criteri fortemente contestati da ANCI, che hanno determinato gravi riduzioni del FSC nei Comuni interessati sulla base di stime ministeriali evidentemente sopravvalutate (per la perdita di gettito del 2015 si veda box 3).

Per il 2016, i cambiamenti introdotti nella disciplina dell'IMU sui terreni agricoli determinano due tipi di effetti sull'assegnazione delle risorse:

- il ristoro della perdita dovuta alla generalizzata esenzione dei terreni agricoli posseduti e condotti da agricoltori professionali (coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola);
- il ripristino del regime di agevolazione di cui alla Circolare Min. Finanze n. 9/1993 e la conseguente abolizione dei tagli introdotti con il decreto legge n.4 del 2015.

In alcuni casi questi due effetti si intrecciano. È in particolare il caso dei Comuni che erano considerati montani solo per una parte del proprio territorio con la circolare del 1993 (i cosiddetti "parzialmente delimitati"), per i quali viene abolito il taglio applicato nel 2015 - dovuto all'abbandono dell'imponibilità determinata con il decreto legge n. 4 del 2015 - e inoltre viene assegnato un ristoro riguardante il restante territorio per l'esclusione dall'IMU di tutti i terreni condotti direttamente da agricoltori professionali. Per i Comuni interessati dal DL 4 del 2015 l'abolizione del taglio subito nel 2015 tiene conto dei rari casi di extragettito: viene cioè riconosciuta la differenza, se positiva, tra il gettito effettivo registrato in seguito alla variazione del regime imponibile e la stima di maggior gettito (equivalente al taglio) riportata nell'allegato A dello stesso DL 4.

Il calcolo del ristoro per i terreni condotti direttamente ricalca il metodo che ha portato, già dal 2014, al ristoro del minor gettito derivante dalla riduzione dei coefficienti di calcolo del valore imponibile da 110 a 75 (comma 711 della legge di stabilità 2014), con gli aggiornamenti derivanti dai regimi comunali applicati nel 2015 e dai relativi gettiti effettivi stimati. Qualche perplessità va segnalata (come meglio riportato nel Capitolo 3) con riferimento all'estensione dell'esenzione IMU anche agli IAP persone giuridiche, il cui gettito è comunque ricompreso almeno in linea di principio nelle stime di ristoro ministeriali.

Le nuove disposizioni recate dalla legge di stabilità 2016 confermano, inoltre, l'esenzione - già disposta a decorrere dal 2014 - dei terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile (comma 13), il cui ristoro confluisce, analogamente a quello previsto per i terreni ubicati nelle isole minori totalmente esenti per legge, all'interno della voce "ristoro agevolazione IMU terreni" dell'FSC 2016.

BOX 3. Ristoro del minor gettito da terreni agricoli montani

La verifica del gettito operata con riferimento al 2014 sulla fattispecie in questione ha reso evidente, per numerosi Comuni, la sussistenza di un rilevante scostamento negativo tra il gettito stimato dal Ministero e quello effettivamente riscosso dagli enti coinvolti dalla revisione dei criteri di esenzione dall'IMU operata dal decreto legge n. 4 del 2015.

A livello di comparto nel luglio 2015 risultavano incassati complessivamente poco più di 115 milioni di euro, rispetto ai 230 milioni di euro decurtati dal Fondo di solidarietà 2014. A fronte dell'evidente scostamento negativo registrato nel 2014, che si è tradotto in una riduzione ingiustificata del FSC 2014, il decreto legge n. 78 del 2015 ha previsto un'integrazione parziale di risorse pari a 57,5 milioni di euro, destinata a ridurre il divario tra risorse da assegnazioni statali ridotte in corrispondenza delle stime di gettito revisionate e gettiti realizzati da ciascun Comune.

Il contributo è stato poi assegnato in proporzione degli scostamenti registrati tra gettito ascrivibile al nuovo regime dei terreni e stima revisionata in applicazione della revisione delle stime (che comunque doveva avvenire in costanza del valore complessivo già determinato). Nel 2015 la situazione non è cambiata e i Comuni hanno registrato perdite analoghe a quelle dell'anno precedente (circa il 50% dei tagli subiti sulla base delle previsioni ministeriali). Questa situazione è alla base della reiterata richiesta dell'ANCI di destinare un ammontare di risorse congruo al fine di ristorare almeno parzialmente, anche per il 2015, gli oltre 2.000 Comuni coinvolti nella perdita netta di risorse.

c) altre poste minori (TASI inquilini, comodati gratuiti, canoni concordati).

Le stime delle poste quantitativamente minori sono state effettuate dal MEF sulla base di dati di diversa origine, ma con prevalente riferimento

alla banca dati immobiliare integrata, che incrocia i dati catastali con le informazioni sul possesso di immobili desunte dalle dichiarazioni Irpef. Le imprecisioni degli incroci hanno determinato stime non perfettamente centrate, che hanno prodotto scostamenti maggiori nei confronti di diversi enti, molti dei quali in grado di evidenziare la propria effettiva perdita sulla base delle banche dati locali relative ai tributi immobiliari e per i quali è tuttora in corso una verifica tecnica tra IFEL ed il MEF.

Di seguito si riportano alcuni elementi utili alla comprensione delle modalità di stima seguite dal MEF per ciascuna fattispecie agevolata:

- **TASI inquilini** (esenzione): le elaborazioni MEF tengono conto anche delle aliquote TASI e della quota di partecipazione dell'inquilino applicate da ciascun Comune, così come risultanti dalla rilevazione delle delibere comunali 2015 realizzata dall'IFEL, considerando inoltre l'incidenza stimata degli importi minimi (inferiori a 12 euro annui) che non danno luogo a pagamento.
- **Comodati gratuiti** (riduzione del 50% della base imponibile a fini IMU e TASI): la stima segue i restrittivi criteri di legge (co. 10 della legge di stabilità) in base ai quali il contratto deve essere registrato e il comodante possedere al massimo due "immobili" (interpretati dal MEF come "abitazioni") non classificati come abitazioni "di lusso", di cui uno adibito a propria abitazione principale nello stesso Comune di residenza del comodatario. Non sono pertanto stati considerati ai fini del ristoro i casi di proprietari possessori di più di due abitazioni, ovvero che - in ogni caso - risiedono in un Comune diverso da quello di ubicazione dell'abitazione data in comodato gratuito.
- **Canoni concordati** (riduzione del 25% dell'imposta dovuta): l'agevolazione di legge consiste in una riduzione dell'imposta dovuta, da considerarsi alla luce dell'eventuale regime specifico deciso dal Comune. Nella stima del ristoro il MEF ha considerato le dichiarazioni dei redditi nelle quali figurano le abitazioni locare a canone concordato dichiarate dai proprietari con il "codice 8", oltre alle aliquote fornite dall'IFEL,

sempre sterilizzando la stima della quota eventualmente riconducibile ai versamenti minimi.

Tra le assegnazioni a ristoro di perdite di gettito disposte con la legge di stabilità 2016 va menzionata la voce, pur mantenuta separata dal FSC, 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 (c.d. imbullonati)⁹.

La norma (comma 24) determina in 155 milioni di euro l'ammontare del ristoro e la ripartizione definitiva avverrà sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle Entrate al MEF entro il 31 ottobre 2016. Contrariamente alle perplessità sollevate sulla possibile insufficienza dello stanziamento a fronte dell'ampia portata del dispositivo di detassazione, le prime informazioni provenienti dall'Agenzia delle Entrate mostrano un ammontare di perdita da revisione degli accertamenti lievemente inferiore allo stanziamento. Naturalmente, la situazione andrà monitorata nel tempo, alla luce degli ulteriori riclassamenti che avranno effetto sul gettito del 2017 e degli anni successivi, a fronte di un importo di ristoro fissato dalla legge a regime sui menzionati 155 milioni di euro.

L'esigenza di procedere all'erogazione di un acconto del ristoro in questione, non previsto dalla legge, è stata poi accolta dal Governo su richiesta dell'ANCI. L'intervento, deciso nella Conferenza Stato-Città del 3 agosto, riguarda in particolare i Comuni (di norma di piccole dimensioni) che mostrano un'elevata incidenza del gettito da fabbricati D sul complessivo gettito IMU eTASI e che potrebbero quindi risultare sottoposti ad eccessive tensioni di cassa. L'erogazione dell'acconto, per circa 50 milioni

9 Per fruire di tale agevolazione gli intestatari degli immobili devono presentare specifici atti di aggiornamento per la rideterminazione della rendita catastale, secondo le modalità indicate dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n.2/E del 1° febbraio 2016. Per l'anno 2016 hanno effetto solo gli atti di aggiornamento presentati entro il 15 giugno 2016. Le proposte di variazione della rendita presentate oltre la data del 15 giugno 2016 (ed entro il 31 dicembre) avranno invece effetto a decorrere dall'anno 2017.

di euro, avverrà sulla base di un provvedimento del MEF in corso di emanazione alla data di chiusura del presente volume.

La ripartizione dell'acconto tra i Comuni è stata operata - come si evince dalla nota metodologica del MEF⁽¹⁰⁾ - avendo preliminarmente riguardo ai dati provvisori acquisiti dall'Agenzia delle Entrate alla data del 27 luglio 2016 e relativi alle proposte di variazione di rendita presentate dai contribuenti non oltre il 15 giugno 2016, termine entro il quale - come previsto dalla norma - l'effetto delle variazioni di rendita catastale si esplica a partire dal 1° gennaio 2016 impattando, pertanto, sul gettito relativo all'anno 2016.

In particolare, l'acconto da erogare (pari a 49,96 milioni di euro) è stato determinato stimando la variazione negativa tra il gettito effettivo IMU categoria D 2015 (quota Comune) ed il gettito teorico IMU categoria D 2016 (quota comune) ottenuta, per ciascun Comune, a partire dalle variazioni negative di rendita riscontrate sulla base dei dati provvisori acquisiti dall'Agenzia delle Entrate ed applicando le aliquote IMU e TASI applicate per l'anno 2015 da ciascun Comune. Tale operazione ha consentito, inoltre, di effettuare una prima valutazione della perdita complessiva di gettito IMU/TASI 2016 collegata alla nuova modalità di determinazione della rendita che ammonterebbe, secondo i calcoli del MEF, a circa 130 milioni di euro, importo coerente con la dotazione complessiva di 155 milioni di euro.

2. Ulteriori assegnazioni di risorse

Come avvenuto negli anni precedenti, le continue modifiche della fiscalità locale hanno richiesto la necessità di assegnare ulteriori risorse esterne al perimetro del Fondo di solidarietà comunale, alcune delle quali strutturali e permanenti.

10 Per i dettagli del calcolo si rimanda alla nota metodologica del MEF reperibile all'indirizzo: <http://www.fondazioneifel.it/entrate-riscossione/item/8278-assegnazioni-integrative-per-ristoro-tasi-abitazione-principale-e-per-acconto-imbullonati#modal>

In particolare, tra le compensazioni divenute strutturali figurano:

- l'assegnazione di 75,7 milioni di euro (DL 102/2013) relativa alle riduzioni/abolizioni dell'IMU decorrenti dalla seconda rata 2013 (assimilazione cooperativa 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) e alla riduzione del moltiplicatore (da 110 a 75) per i terreni posseduti e condotti da agricoltori professionali iscritti alla previdenza agricola.

Per il 2016 permane, inoltre, anche se ridotto a 390 milioni di euro, il fondo integrativo IMU-TASI (pari a 625 milioni nel 2014 e a 472,5 milioni di euro nel 2015) destinato agli enti già beneficiari del contributo finalizzato, come si ricorderà, a ricostituire il gettito acquisibile con il regime IMU vigente nel 2013, non più ottenibile per effetto della ridotta manovrabilità delle aliquote IMU e TASI intervenuta con i commi 640 e 677 della legge di stabilità 2014. Si precisa in proposito che le risorse provenienti dal Fondo non sono computabili tra le entrate utili per il saldo di finanza pubblica.

**La riforma contabile
a regime.
Profili attuativi**

5

Premessa

La normativa sull'armonizzazione contabile, se da un lato ha comportato un importante riassetto negli equilibri contabili dei comuni, con forte impatto amministrativo e rilevanti effetti sui bilanci, dall'altro ha favorito l'abbandono del Patto di stabilità interno sostituito dal saldo finale di competenza quale nuovo vincolo di finanza pubblica, facilitando contestualmente il percorso di modifica della legge n. 243 del 2012, conclusosi con l'approvazione della legge n. 164 del 2016.

L'avvio a regime del nuovo sistema contabile, infatti, è stato considerato una condizione adeguata per consentire il superamento del meccanismo della competenza mista vigente in regime di Patto di stabilità. Anche secondo il Ministero dell'economia e delle finanze e l'ISTAT, infatti, la competenza potenziata rappresenta la migliore approssimazione al saldo utilizzato a livello europeo per la definizione dell'indebitamento netto della Pubblica Amministrazione.

Arrestando la perversa spirale che ha determinato, nel corso degli ultimi anni, un notevole accumulo di avanzo nei bilanci comunali, il nuovo saldo offre agli enti locali una maggiore capacità di spesa, in particolare sul fronte degli investimenti, grazie al venir meno di qualsiasi obbligo di

conseguire avanzi annuali di tipo finanziario, come invece previsto fino al 2015 dalla normativa del Patto. Il saldo finale di competenza, opportunamente declinato con l'inserimento del fondo pluriennale vincolato (FPV), sia in entrata che in uscita, consente lo sblocco di quote significative di avanzo di amministrazione, assicura la programmabilità pluriennale degli investimenti a medio termine, abbatte il fenomeno dei mancati pagamenti dopo la realizzazione delle opere e, infine, assicura una gestione più ordinata del bilancio, senza la necessità di operazioni estemporanee dettate dagli spazi finanziari che nel corso dell'anno si liberano.

Anche il venir meno di qualsiasi vincolo riferito ai pagamenti in conto capitale va ricondotto, quindi, all'avvio dell'armonizzazione contabile. Va infatti ricordato che le nuove regole contabili obbligano gli enti, per l'intero arco pluriennale del bilancio di previsione, a stanziamenti di cassa con carattere autorizzatorio, rispettosi di un saldo non negativo ma comprensivi del fondo cassa iniziale.

L'armonizzazione contabile, pertanto, grazie agli sforzi profusi dalle autonomie locali, è una riforma strutturale di grande portata, che nel garantire la tenuta della finanza pubblica favorisce gradualmente il recupero dell'autonomia nella formulazione delle scelte politiche locali. Il percorso che porta alla piena attuazione della riforma e al suo consolidamento è ancora lungo, come dimostrato dai 5 decreti correttivi dell'armonizzazione contabile che, sulla base delle indicazioni e del lavoro della Commissione Arconet, hanno introdotto modifiche ed integrazioni ai principi contabili applicati, nonché semplificazioni delle modalità attuative.

Il processo di riforma, iniziato nel 2009 con la delega al Governo inserita nella legge n. 42, è stato indicato come una priorità per rendere il sistema contabile degli enti territoriali coerente con la riforma di tutte le altre pubbliche amministrazioni (prevista dalla legge n. 196/2009) e con il Sistema Europeo dei Conti. Il primo atto dell'applicazione dei nuovi principi è stato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi, con l'obiettivo di pervenire ad una gestione più aderente all'effettiva dinamica delle

entrate e dei rispettivi incassi, così come delle spese e dei rispettivi pagamenti. È stata un'operazione indubbiamente complessa, che ha investito l'intera struttura amministrativa dell'ente, unitamente alla necessaria predisposizione di nuovi software gestionali e ai numerosi adempimenti amministrativi richiesti ai Comuni.

Tuttavia, il riaccertamento straordinario (e il riaccertamento ordinario negli anni successivi) è stato un passaggio necessario, finalizzato ad assicurare ai bilanci una maggiore rispondenza alla effettiva condizione economico-finanziaria dell'ente, a rendere i risultati di amministrazione più veritieri e attendibili, a far emergere le risorse effettivamente disponibili. Con la precedente disciplina contabile, invece, non erano rari i casi di risultati di amministrazione positivi ma sostenuti da rilevanti quote di residui attivi di difficile esazione, così come spesso ai residui passivi non corrispondevano reali obbligazioni giuridiche, con una conseguente scarsa trasparenza del ciclo di vita delle opere pubbliche dal punto di vista contabile. Attraverso l'introduzione del principio di competenza finanziaria potenziata si è voluto porre rimedio a tali problematiche, attivando al tempo stesso un percorso di recupero sostenibile degli equilibri finanziari.

Dall'applicazione di tale principio discende l'introduzione nel sistema contabile del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) e del fondo pluriennale vincolato (FPV). La funzione del FCDE è quella di accantonare, nella parte spesa del bilancio, risorse che, pur accertate e imputate nell'anno, non hanno una probabilità ed una velocità di riscossione adeguate a sostenere i normali flussi di spesa. Il fondo pluriennale vincolato è invece lo strumento che permette di imputare negli anni successivi impegni finanziati da entrate accertate e imputate in un dato esercizio, garantendo il permanere degli equilibri di bilancio.

1. Le novità introdotte dai decreti interministeriali correttivi dell'armonizzazione contabile

Come più volte evidenziato nel corso degli anni, il nuovo sistema contabile è suscettibile di progressivi miglioramenti. I principi contabili armonizzati rappresentano, infatti, un punto di partenza, essendo prevista la possibilità di apportarvi modifiche che si dovessero rendere necessarie a seguito dell'attuazione degli stessi. La Commissione Arconet, pertanto, sulla base dell'implementazione della normativa contabile e delle istanze degli enti locali, definisce correzioni ed integrazioni dei principi, che possono poi essere recepiti attraverso lo strumento del decreto interministeriale.

Nel corso dei primi 18 mesi di attuazione della riforma sono state apportate diverse modifiche ai principi contabili, agli schemi di bilancio e al piano integrato dei conti. Di seguito ci si soffermerà su quelle più significative.

Il terzo decreto di aggiornamento dei principi contabili, emanato il 1° dicembre 2015, introduce importanti novità sia al principio contabile della programmazione, sia della contabilità finanziaria, nonché al piano integrato dei conti (con la soppressione e l'inserimento di specifiche voci) e agli schemi di bilancio a partire dall'esercizio 2016. Con riferimento al primo aspetto, viene confermata l'eliminazione dell'obbligo per gli enti locali di provvedere alla ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi, quale parte integrante dello schema di delibera di salvaguardia degli equilibri di bilancio. La Commissione Arconet, che aveva già anticipato tale posizione in risposta ad uno specifico quesito, ha ribadito che la verifica dello stato di attuazione dei programmi rappresenta, in ogni caso, un tassello fondamentale nel ciclo della programmazione dell'ente. Il legislatore, infatti, prevede in ogni caso per i Comuni con popolazione superiore ai 15mila abitanti (articolo 147-ter, comma 2 del TUEL) l'obbligo di effettuare periodiche verifiche circa lo stato di attuazione dei programmi. Pur non essendo più obbligatoria una data entro la quale effettuare la ricognizione la Commissione Arconet, sulla base della considerazione che la verifica dei programmi è condizione fondamentale

per affrontare la nuova programmazione per il triennio successivo, raccomanda di presentare al Consiglio contestualmente al DUP anche lo stato di attuazione dei programmi.

Con riferimento al DUP, una importante novità è stata anche prevista dall'art. 9-bis del decreto legge 113/2016, secondo cui la presentazione dei documenti di programmazione (bilancio di previsione, finanziario e DUP, corredati dei rispettivi allegati) da parte della Giunta al Consiglio comunale è disciplinata dal regolamento di contabilità e non necessita del parere dell'Organo di revisione dei conti. Tale parere potrà essere presentato successivamente, prima dell'avvio dell'iter di discussione in Consiglio dei documenti ai fini della loro approvazione, secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità degli enti locali.

Inoltre, il terzo decreto contiene importanti disposizioni relativamente alla modalità di copertura degli investimenti pluriennali, riconoscendo agli enti locali la possibilità di dare copertura finanziaria agli investimenti imputati agli esercizi successivi utilizzando nuove leve, così da favorire, in linea con gli obiettivi di finanza pubblica, le spese per investimenti a partire dal 1° gennaio 2016. In sostanza, l'aggiornamento del principio della competenza finanziaria riguarda le spese di investimento imputate agli esercizi compresi nel bilancio di previsione successivi a quello in corso e stabilisce che tali investimenti possono essere finanziati, oltre che dalle entrate in conto capitale, anche con:

- entrate correnti non destinate a spese correnti e rimborso dei prestiti;
- entrate da riduzioni di attività finanziarie eccedenti rispetto alle spese per incremento delle attività finanziarie;
- entrate da accensione di prestiti.

Queste entrate potranno essere impiegate con modalità differenti, a seconda che siano destinate alla copertura di investimenti imputati all'esercizio in corso o agli esercizi successivi. Per gli investimenti imputati all'esercizio in corso, la copertura è costituita dall'intero importo del sal-

do positivo di parte corrente risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione. Per gli investimenti imputati agli esercizi successivi, invece, gli enti avranno le seguenti tre nuove possibilità di finanziamento:

1. quota consolidata del margine corrente previsto nel prospetto degli equilibri allegato al bilancio di previsione nel rispetto di alcune condizioni. Per ciascun degli esercizi compresi nel bilancio di previsione, tale quota è pari al minore valore tra:
 - la media dei saldi di parte corrente di competenza registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, al netto dell'avanzo di amministrazione utilizzato e dell'accertamento di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura ad impegni;
 - la media dei saldi di parte corrente di cassa sempre registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi, al netto dell'utilizzo del fondo di cassa e degli incassi di entrate non ricorrenti che non hanno dato copertura a pagamenti.

A decorrere dal primo esercizio del bilancio e per i quattro esercizi successivi, anche per quelli non compresi nel bilancio di previsione la copertura degli investimenti è limitata al 60% della media degli incassi in c/competenza delle entrate derivanti dagli oneri di urbanizzazione e, nei casi previsti dalla legislazione regionale, dalle monetizzazioni di standard urbanistici (al netto della relativa quota del FCDE) degli ultimi 5 esercizi rendicontati, garantendo la destinazione degli investimenti prevista dalla legge;

2. una quota costituita dal 50% del margine corrente derivante dall'applicazione di nuove o maggiori aliquote fiscali e dalla maggiorazione di oneri concessori e sanzioni, formalmente deliberate. Gli investimenti così finanziati devono essere dettagliatamente individuati nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione. Inoltre, nel caso di nuove

o maggiori aliquote fiscali a carattere non permanente, la copertura è limitata agli esercizi cui l'incremento di aliquota si riferisce, compresi nel bilancio di previsione;

3. una quota derivante da riduzioni permanenti di spese correnti, già realizzate, risultanti da un titolo giuridico perfezionato. Anche gli investimenti così finanziati sono dettagliatamente individuati nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione.

Il terzo decreto di aggiornamento ha previsto anche la modifica del punto 3.7.5 del principio contabile relativamente all'accertamento delle entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti. In sostanza, il decreto esclude la possibilità di fare riferimento al valore stimato dal Dipartimento delle Finanze attraverso il portale del federalismo fiscale in fase di accertamento delle entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti. A seguito di tale modifica, l'addizionale comunale all'Irpef avrebbe dovuto essere accertata sulla base delle riscossioni realizzate entro la chiusura del rendiconto e, comunque, entro la scadenza prevista per l'approvazione dello stesso. Tale previsione, sopprimendo la possibilità dell'accertamento "convenzionale" dell'addizionale Irpef, comportava un minor gettito nel bilancio di previsione 2016. La riscossione dell'addizionale con riferimento al gettito di competenza dell'esercizio 2016, infatti, si conclude oltre il termine del rendiconto: non potendo più fare riferimento all'accertamento "convenzionale" tramite le stime del dipartimento delle Finanze, ma solo sulla base delle riscossioni realizzate entro il termine della chiusura del rendiconto, i Comuni avrebbero dovuto ridurre drasticamente le previsioni di entrata nel bilancio 2016, correndo il rischio concreto di non riuscire a chiudere i bilanci in pareggio.

Tuttavia, le criticità derivanti da tale nuova formulazione del principio 3.7.5 sono presto apparse in tutta la loro evidenza, determinando la necessità di un nuovo decreto correttivo dei principi contabili. Così, il quarto decreto di aggiornamento dei principi contabili emanato il 30 marzo 2016 ha recepito la proposta avanzata in sede di Commissione Arconet, vol-

to a consentire l'accertamento dell'addizionale comunale all'Irpef, oltre che per cassa, anche sulla base delle entrate accertate nell'esercizio finanziario del secondo anno precedente quello di riferimento, purché non superiore alla somma degli incassi in conto residui e in conto competenza rispettivamente dell'anno precedente e del secondo anno precedente quello di riferimento.

Nel testo riformulato del principio vengono inoltre previste specifiche modalità per l'accertamento dell'importo in caso di:

- modifica delle aliquote; l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento in cui sono state apportate tali modifiche e in quello successivo è riproporzionato tenendo conto delle variazioni deliberate;
- modifica della fascia di esenzione; l'importo da accertare nell'esercizio di riferimento e in quello successivo è stimato sulla base di una valutazione prudenziale;
- istituzione del tributo; per il primo anno, l'accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall'ente mediante l'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.

In ogni caso, l'importo da accertare non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.

Il quarto decreto, inoltre, modifica il prospetto dimostrativo degli equilibri di bilancio degli enti locali, ai fini sia del bilancio di previsione sia del rendiconto (rispettivamente, allegati B ed E al decreto), al fine di dare dimostrazione del saldo corrente per la copertura degli investimenti pluriennali. Tali prospetti dovranno essere utilizzati dagli enti locali a partire dal bilancio di previsione 2017-2018 e a partire dal rendiconto della gestione 2016.

Ma la novità più attesa del quarto decreto è il prospetto di verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, quale allegato obbligatorio al bilancio di previsione (allegato C), ai sensi del comma 712 della legge di stabilità 2016. Entro 60 giorni dalla sua entrata in vigore, i consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane dovevano allegarlo al bilancio di previsione 2016-2018 già approvato mediante una delibera di variazione di bilancio. Il prospetto contiene le previsioni di competenza triennali rilevanti ai fini della verifica del saldo tra le entrate finali e le spese finali, in termini di competenza, con esclusione degli stanziamenti del fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi spese e rischi futuri destinati a confluire nel risultato di amministrazione, delle esclusioni di entrata e di spesa previste dalla legge di stabilità e con l'inclusione del fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, al netto della quota riveniente dal ricorso all'indebitamento, per il solo anno 2016.

Il saldo tra le entrate finali e le spese finali, così calcolato, deve tenere conto (in aumento o diminuzione a seconda che si tratti di restituzione di spazi acquisiti o restituiti) degli eventuali effetti dei patti nazionali e regionali relativi sia agli anni precedenti che a quello in corso. Per risultare in equilibrio, il saldo complessivo tra i due aggregati (saldo tra entrate e spese finali valido ai fini dei saldi di finanza pubblica e patti regionali/nazionali) deve essere non negativo.

Infine, il quinto decreto di aggiornamento dei principi contabili del 4 agosto 2016 recepisce le indicazioni emerse in sede di Commissione Arconet su una questione sollevata da ANCI in merito all'imputazione in bilancio degli avvisi di accertamento per recupero evasione, stabilendo che tali entrate sono accertabili al momento della notifica dell'avviso di accertamento, senza dover attendere il decorso dei sessanta giorni dalla notifica al contribuente. Il punto 3.7.1 del principio applicato della competenza finanziaria, prima dell'emanazione del decreto, stabiliva che gli avvisi di accertamento per recupero evasione notificati al contribuente erano iscrivibili nel bilancio soltanto una volta "divenuti definitivi", quindi trascorsi 60 giorni dalla data di notifica. Ciò avrebbe significato considerare, nel bilancio dell'anno di emissione, soltanto gli avvisi di accertamento emessi fino al 31 ottobre.

Tuttavia, è stato evidenziato come tali avvisi di accertamento per ricerca evasione notificati entro il 31/12 al contribuente, trattandosi di crediti divenuti certi liquidi ed esigibili, possono essere legittimamente imputati fra i crediti di competenza dell'anno stesso (detraendo, in via prudenziale, gli eventuali atti impugnati dal contribuente). La lettura della nuova norma in maniera restrittiva arrecherebbe un danno rilevante ai comuni e contrasterebbe con uno dei principi cardine della riforma contabile secondo cui, in via generale, l'accertamento contabile di un'entrata può essere sempre effettuato nel momento in cui la medesima entrata risulta esigibile. È questa la tesi da sempre sostenuta dall'ANCI, ovvero che pur nelle more della formale 'definitività' degli atti di accertamento, l'indubbia esigibilità di un avviso correttamente notificato dovrebbe costituire il presupposto sufficiente per procedere all'imputazione in bilancio della relativa entrata. Ai fini dell'equilibrio del bilancio di competenza, l'accertamento dell'entrata va ovviamente accompagnato all'eventuale variazione in aumento del fondo crediti di dubbia esigibilità, da determinarsi sulla base di valutazioni prudenziali circa la realizzabilità dell'entrata.

La Commissione Arconet ha precisato che il punto 3.7.1 del principio della contabilità finanziaria indica le modalità di accertamento delle entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile, cioè di quelle entrate che, negli esercizi precedenti all'adozione della nuova disciplina armonizzata, erano accertate per cassa. Solo per tali entrate il principio prevede la registrazione dell'entrata quando l'avviso di accertamento diventa definitivo.

Per le entrate gestite attraverso ruoli ordinari e le liste di carico accertate a decorrere dall'entrata in vigore del D.lgs 118/2011, invece, l'accertamento è imputato all'esercizio in cui l'obbligazione diventa esigibile (o all'esercizio in cui è effettuato l'accertamento dell'entrata se l'obbligazione diventa esigibile entro i termini di approvazione del rendiconto). Pertanto, l'esigibilità decorre dalla data della notifica dell'avviso di accertamento e non da quando l'avviso diventa definitivo.

Per tali entrate si rinvia ai principi riguardanti l'accantonamento al fondo

crediti di dubbia esigibilità e la rateizzazione delle entrate. A decorrere dalla data di entrata in vigore di tale principio, le entrate per le quali è già stato emesso il ruolo ma che non erano state accertate - ritenendo opportuno, per ragioni di prudenza, procedere all'accertamento per cassa - potranno essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.

Ai fini di una effettiva trasparenza contabile, si ritiene opportuno indicare tali crediti, al netto del fondo crediti di dubbia esigibilità, tra le Immobilizzazioni o nell'Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo anno di adozione della contabilità economico-patrimoniale.

A seguito della riscossione di tali crediti si provvede alla corrispondente riduzione del credito cui l'incasso si riferisce iscritto nello stato patrimoniale.

L'emissione di ruoli coattivi, in quanto relativi ad entrate già accertate, non comporta l'accertamento di nuove entrate. Le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi sono invece accertati per cassa. Sono accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento.

Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate per le quali non è stato effettuato l'accertamento contabile alla data di entrata in vigore del D.lgs 118/2011, si procede a tale registrazione quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo). In tal caso l'entrata è imputata alla voce del piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo". Inoltre, il quinto decreto contiene novità anche relativamente al principio della programmazione e alla nota integrativa al bilancio di previsione, in particolare richiedendo che questa descriva, sulla base di una tabella codificata, la composizione del risultato di amministrazione presunto del bilancio di previsione, se negativo e, per ciascuna componente del disavanzo, indichi le modalità di ripiano e l'importo da ripianare per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione.

2. Previsione di cassa per l'utilizzo dell'anticipazione di tesoreria

Pur non essendo stato oggetto di uno dei decreti di aggiornamento dei principi contabili, merita di essere richiamato il tema della previsione di cassa di un ente in anticipazione di tesoreria, analizzato in sede di Commissione Arconet a seguito di uno specifico quesito presentato dall'ANCI. Il quesito parte dalla seguente premessa. Il nuovo art. 162TUEL prevede, al comma 6, che "il bilancio di previsione è deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione e garantendo un fondo di cassa finale non negativo". Tale statuizione sembrerebbe implicare che le previsioni di bilancio e le relative variazioni devono essere in grado di garantire un fondo di cassa effettivo a fine esercizio "non negativo". In altri termini, l'ente deve adoperarsi per chiudere l'anticipazione di tesoreria al 31.12.2016, garantendo un saldo di cassa presso il conto di tesoreria, alla chiusura dell'esercizio, almeno pari a zero. Tuttavia, gli effetti dell'applicazione di tali disposizioni differiscono in modo significativo a seconda della situazione di cassa di ciascun ente all'inizio dell'esercizio, potendo determinare anche gravi limiti alla gestione nell'ipotesi in cui il fondo cassa iniziale presenti un significativo saldo negativo all'1.1.2016.

In particolare, il quesito posto è finalizzato a comprendere se l'anticipazione di cassa risultante alla chiusura dell'esercizio 2015 dovesse essere rimborsato entro la fine del corrente anno, consapevole che, per poter ottenere l'integrale rimborso dell'anticipazione al 31.12.2016, avrebbe dovuto sospendere i pagamenti concernenti anche i servizi essenziali e comunque non differibili, paralizzando di fatto l'attività dell'ente.

Tuttavia, la Commissione Arconet ha preliminarmente evidenziato che:

1. se un ente al 31 dicembre non ha rimborsato l'anticipazione del tesoriere non ha un fondo di cassa negativo, ma un fondo pari a 0. Se è vero che il fondo di cassa determinato al netto delle riscossioni da anticipazioni si presenta negativo, non ci sono dubbi che il fondo di

cassa contabile, riferito al totale delle riscossioni rispetto al totale dei pagamenti, è necessariamente pari a zero;

2. se l'ente non ha rimborsato l'anticipazione del tesoriere al 31 dicembre, ha chiuso l'esercizio con un residuo passivo concernente il rimborso dell'anticipazione del tesoriere. Nell'anno successivo il tesoriere utilizzerà le prime riscossioni del nuovo esercizio per chiudere il debito da anticipazione. Di conseguenza, per i nuovi pagamenti, l'ente è costretto ad andare nuovamente in anticipazione, nei limiti degli spazi disponibili lasciati dall'anticipazione dell'anno precedente non ancora rimborsata. Pertanto, se il tetto dell'anticipazione è già stato raggiunto, l'ammontare dei pagamenti che l'ente può effettuare nell'esercizio è limitato dalle entrate riscosse nell'esercizio, che rendono possibile il ricorso a nuove anticipazioni nel corso dell'anno;
3. è probabile che alla fine del secondo esercizio l'ente registrerà ancora un'anticipazione del tesoriere non rimborsata. Se l'ente ha effettivamente intrapreso un percorso virtuoso diretto ad una migliore gestione dei propri flussi di cassa, l'importo dell'anticipazione non rimborsata alla fine del secondo esercizio sarà inferiore a quello dell'anno precedente. E così via negli esercizi successivi, fino al totale riassorbimento dell'anticipazione, senza che sia necessaria alcuna norma che disciplini il ripiano graduale del disavanzo di cassa;
4. il disavanzo di amministrazione è determinato anche in considerazione del residuo passivo concernente il rimborso dell'anticipazione al tesoriere. Pertanto, ripianando il disavanzo di amministrazione con le gradualità previste dall'ordinamento contabile, l'ente ripiana gradualmente anche il disavanzo di cassa effettivo. In particolare, se l'ente riesce effettivamente a comprimere le spese (per ripianare il disavanzo e per il FCDE), il flusso delle riscossioni dell'esercizio riesce a finanziare i pagamenti e a rimborsare una parte del debito derivante dall'anticipazione, riducendo gradualmente il debito derivante dall'anticipazione e il correlato disavanzo.

Sulla base di ciò, la Commissione ha precisato che l'ordinamento contabile vigente consente di ripianare gradualmente il disavanzo di cassa. Invece, eventuali nuove disposizioni che "congelassero" l'importo del debito per anticipazioni di tesoreria ad una determinata data, al fine di consentire il rimborso graduale, consentirebbero l'apertura di nuove anticipazioni negli esercizi successivi, non limitate dallo "scoperto" dell'esercizio precedente (con il rischio di incrementare il debito per anticipazioni).

3. L'utilizzo dell'anticipazione di liquidità

Nel corso dell'anno sono state diverse le segnalazioni giunte da parte di comuni in merito al corretto utilizzo dell'anticipazione di liquidità. Per tale motivo, si ritiene opportuno riproporre il tema già trattato nell'ambito della pubblicazione "Il bilancio 2015".

L'articolo 2, comma 6 del decreto legge n. 78 del 2015 chiarisce definitivamente il corretto utilizzo delle anticipazioni di liquidità erogate agli enti ad opera del decreto legge n. 35 del 2013 e del successivo decreto legge n. 66 del 2014, stabilendo che gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per il pagamento dei debiti possono utilizzare i residui attivi inutilizzati ai fini dell'accantonamento all'FCDE nel risultato di amministrazione, così da alleggerire il peso dell'FCDE stesso a consuntivo rispetto a quanto indicato in sede di bilancio di previsione.

La disposizione normativa dispone, infatti, che gli enti destinatari di tali anticipazioni di liquidità utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.

La Commissione Arconet si è espressa in merito a tale norma, precisando che questa non produce effetti sul disavanzo straordinario già accertato

con la delibera di riaccertamento straordinario, per il quale dovrebbe già essere stata definita la modalità di recupero. In sostanza, essendo già scaduto il termine per l'adozione del provvedimento di riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi al momento dell'emanazione del decreto legge, le risorse dell'anticipazione non possono essere utilizzate per il ripiano trentennale dell'eventuale disavanzo. L'articolo 2, comma 6, del DL 19 giugno 2015, n. 78, prevede solo che il Fondo ex DL 35 "si trasforma" in FCDE, ma l'utilizzo del FCDE non può avere effetto retroattivo, ed essere riferito alla data del 1° gennaio 2015. Tuttavia, la norma può comportare un effetto di riduzione del disavanzo, nel caso e con riferimento all'esercizio in cui sarà effettuata la verifica di congruità dell'FCDE nel risultato di amministrazione (a partire dal rendiconto 2015).

Resta salva la possibilità di destinare una quota del risultato di amministrazione, liberato a seguito della verifica di congruità, al FCDE stanziato nel bilancio di previsione 2016, in attuazione del principio 9.2 della competenza finanziaria potenziata: "Resta salva la possibilità di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, per finanziare lo stanziamento riguardante il fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce".

La restante quota del risultato liberato dall'FCDE riduce il disavanzo di amministrazione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

In altri termini:

1. non è possibile ridurre l'avanzo vincolato per l'anticipazione di liquidità ex DL 35/13. E' però possibile utilizzare questo avanzo per finanziare la quota accantonata dell'avanzo di amministrazione del fondo crediti dubbia esigibilità;
2. la quota annua del rimborso dell'anticipazione di liquidità va, in ogni caso, finanziata con le risorse correnti e non può essere finanziata

dall'avanzo vincolato dell'anticipazione di liquidità, altrimenti si configurerebbe, a tutti gli effetti, un'operazione di indebitamento;

3. è corretto quindi iscrivere nella parte accantonata il FCDE quale somma di due componenti, corrispondenti rispettivamente alla quota residua di restituzione delle anticipazioni di liquidità erogate e all'importo almeno pari al raggiungimento della misura congrua del FCDE medesimo;
4. infine, il miglioramento della voce "totale parte disponibile" così come precedentemente calcolato non costituisce un effetto espansivo della capacità di spesa dell'ente. Tale somma non può ridurre la quota annuale determinata dal Consiglio (che nel D.M. 2 aprile 2015 è definita "costante" per tutto il periodo di vigenza del piano), ma può essere utilizzata per accorciare la durata del piano stesso.

La Commissione, quindi, nel riconoscere ampia autonomia agli enti nell'utilizzo dell'anticipazione della liquidità, salvaguarda il principio in base al quale tali risorse non possono essere direttamente finalizzate a finanziare nuova spesa.

4. La "nuova" disciplina delle variazioni di bilancio e di PEG

L'attuale disciplina delle variazioni di bilancio va inquadrata nella più ampia cornice della riforma che ha introdotto l'armonizzazione dei principi e, soprattutto, degli schemi contabili degli enti territoriali. A partire dal 2016, infatti, l'articolazione del bilancio per missioni e programmi non ha più soltanto funzione conoscitiva, ma assume valenza autorizzatoria. In particolare, cambia anche il "livello" che costituisce l'unità di voto consiliare: per l'entrata, si passa dalle risorse - che costituivano l'unità elementare di bilancio prima dell'entrata in vigore del decreto legislativo 118/2011 - alle tipologie; per la spesa, dagli interventi ai programmi, a loro volta articolati in titoli (ai sensi del novellato comma 1 dell'art. 164 del TUEL).

La nuova classificazione del bilancio si riverbera non solo sulla distribuzione delle competenze tra gli organi politici degli enti, ma coinvolge anche l'apparato amministrativo: l'attribuzione alla Giunta di alcune variazioni che prima erano di competenza del Consiglio "libera" infatti spazi di discrezionalità-responsabilità in favore dei dirigenti, i quali assumono competenze non solo in materia di alcune variazioni al Piano esecutivo di gestione (PEG) precedentemente assegnate all'organo esecutivo, ma anche con riferimento al bilancio di previsione. L'individuazione da parte del legislatore di più ampi margini di flessibilità nella gestione del bilancio è motivata anche dall'opportunità di bilanciare la potenziale maggiore rigidità derivante dall'introduzione dei principi contabili applicati alla contabilità finanziaria potenziata, la cui implementazione può richiedere numerose variazioni in fase di gestione del bilancio, oltre all'esigenza di rappresentare sempre correttamente la contabilizzazione dei fatti gestionali.

In questa prospettiva può essere interpretato anche il novellato disposto dell'art. 239 del TUEL, che non reca più l'obbligo di corredare le variazioni di competenza dell'organo esecutivo e dei dirigenti del parere dell'organo di revisione, a meno che questo non sia esplicitamente richiesto dalla legge o dai principi contabili⁽¹⁾. Viene invece introdotto l'obbligo di trasmettere le variazioni di bilancio al tesoriere, sulla base di un apposito prospetto (allegato n.8/1 al D.lgs 118/2011). Sono altresì trasmesse al tesoriere, ai sensi dell'art. 175, comma 5-bis del TUEL e tramite i prospetti di cui agli allegati 8/2, 8/3 al D.lgs 118/2011, le variazioni dei residui a seguito del loro riaccertamento e le variazioni al fondo pluriennale vincolato adottate nel corso dell'esercizio finanziario. Tale previsione può essere intesa non solo come uno strumento operativo e immediato a supporto del tesoriere per seguire i propri stanziamenti (tipologie di entrata e missioni/programmi di spesa), ma anche nell'ottica della riformata disciplina contabile, come ulteriore canale di collegamento tra i movimenti di competenza e cassa.

1 In sede di relazione al rendiconto di gestione, tuttavia, l'organo di revisione attesta l'esistenza dei presupposti di tutte le variazioni intervenute in corso d'esercizio, sia a bilancio approvato che in esercizio provvisorio (articolo 239, comma 1, lett. b), punto 2) del TUEL).

L'obiettivo di semplificare, seppur parzialmente, la disciplina delle variazioni si riverbera anche sulle comunicazioni contabili cui sono tenuti gli enti territoriali. In particolare, con l'articolo 9 del Decreto legge 113/2016 decade l'onere in capo agli enti di trasmettere al Ministero dell'economia e delle finanze, tramite la Banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP), le informazioni relative alle variazioni di bilancio (commi 1-bis - 1-quater). Pertanto, la maggior complessità rinveniente dall'implementazione degli schemi e dei principi contabili nonché dall'incremento dei soggetti coinvolti in fase di variazione delle voci e degli stanziamenti di bilancio è temperata dal riconoscimento di una maggiore autonomia/responsabilità in capo al personale dirigenziale e allo snellimento degli obblighi di certificazione (parere dei revisori) e comunicazione delle variazioni agli organi di governo dell'amministrazione.

5. I soggetti legittimati ad attivare le variazioni di bilancio

Nei sub-paragrafi seguenti le variazioni di bilancio e di PEG saranno trattate separatamente, in base all'organo competente ad adottarle: Consiglio, Giunta, responsabile finanziario o, se previsto dal regolamento di contabilità, responsabili della spesa. Inoltre, si è ritenuto opportuno dedicare uno specifico sub-paragrafo alla trattazione delle variazioni di bilancio e di PEG da adottare nel corso dell'esercizio provvisorio.

5.1 Le variazioni di competenza del Consiglio

Come regola generale, la legge individua nel Consiglio l'organo deputato ad adottare le variazioni al bilancio di previsione. L'art. 175, comma 2 del TUEL dispone infatti che le variazioni al bilancio siano di competenza dell'organo consiliare, ad eccezione di un determinato nucleo di variazioni elencate nei commi 5-bis (attribuite alla Giunta) e 5-quater del medesimo articolo (di competenza del responsabile finanziario o, se previsto dal regolamento di contabilità, dei responsabili della spesa)⁽²⁾.

2 Resta ferma la possibilità per la Giunta di adottare in via d'urgenza, ai sensi dell'art. 175,

Più dettagliatamente, sulla base dei nuovi schemi di bilancio, al Consiglio competono le variazioni di titoli e tipologie d'entrata, e degli stanziamenti relativi a missioni, programmi (e connesse articolazioni in titoli) per quanto riguarda le spese. Su tutte le deliberazioni di variazione di competenza del Consiglio è necessario acquisire il parere dell'organo di revisione (art. 239, comma 1, lett. b2) del Testo Unico). Inoltre, rientrano tra le prerogative del Consiglio l'eventuale adozione delle misure ordinarie di riequilibrio previste dall'art. 193, comma 2 del TUEL⁽³⁾ e la variazione di assestamento generale, da deliberare - ai sensi dell'articolo del 175, comma 8 - entro il 31 luglio di ciascun anno, con cui viene operata la verifica di tutte le voci di entrata e di spesa, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio. Al Consiglio compete inoltre l'applicazione della quota del risultato di amministrazione costituita dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, o risultanti dall'ultimo rendiconto approvato, per le finalità cui sono destinate (art. 175, comma 5-bis lett. a) e art. 187 comma 3-sexies).

È opportuno chiarire che, in caso di variazioni al bilancio di previsione che rientrino nelle generali attribuzioni del consiglio, la competenza dell'organo consiliare si estende anche alle contestuali variazioni di cassa. Non deve trarre in inganno il disposto dell'articolo 175, comma 5-bis, lett. d) del TUEL, che, se pedissequamente applicato, svuoterebbe di fatto le

comma 4 del TUEL, variazioni di competenza del Consiglio, salvo l'obbligo di ratifica, a pena di decadenza, da parte di quest'ultimo entro i 60 giorni seguenti e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

3 L'art. 193, comma 2 del TUEL dispone che "Con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provvede con delibera a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, ad adottare, contestualmente: a) le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui; b) i provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'art. 194; c) le iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui. La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo."

competenze del Consiglio. Sarebbe quanto meno anomalo se la nuova disciplina, mentre riconosce ai dirigenti la titolarità a modificare alcune poste contabili senza distinzione tra competenza e cassa, costringesse il Consiglio ad attendere, di volta in volta, un successivo intervento della Giunta che formalizzi l'attuazione delle variazioni di bilancio approvate dallo stesso Consiglio. L'articolo 175, comma 5-bis, lett. d) va piuttosto interpretato alla luce della volontà del legislatore di dotare l'organo esecutivo, per sua stessa natura più rapido nel pervenire ad accordi ed assumere decisioni, di uno strumento per operare variazioni che siano immediatamente applicabili.

Ancora, va considerato come l'art. 175, comma 2 del TUEL riconosca al Consiglio una competenza generale ad adottare le variazioni al bilancio di previsione, senza distinguere tra variazioni in termini di competenza e di cassa (distinzione peraltro operata dal comma 1 del medesimo articolo - "il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza e di cassa..."). La struttura dello schema di allegato n. 8/1 al D.lgs 118/2011⁽⁴⁾ conferma la competenza del Consiglio ad adottare anche le variazioni delle previsioni di cassa. Il prospetto di cui all'allegato 8/1 deve infatti essere compilato da un unico organo, con l'indicazione delle variazioni delle previsioni di competenza e di cassa, oltre che con riferimento a residui presunti, a meno che non si ritenga che il tesoriere possa ricevere, con riferimento alla medesima variazione, fino a tre diversi prospetti compilati parzialmente da organi/soggetti differenti, a seconda che le variazioni intervengano in termini di residui, competenza e cassa. Ciò premesso, è logico ritenere che, nell'ambito delle prerogative del Consiglio in tema di variazioni di bilancio, rientrino anche le contestuali variazioni delle previsioni di cassa. Una diversa interpretazione imporrebbe peraltro alla Giunta di dover adottare due diverse deliberazioni ogni volta che, per una singola variazione, è necessario variare il bilancio in termini di cassa e il PEG. L'art. 175, comma 5-quinquies, vieta infatti

4 Allegato delibera di variazione del bilancio da allegare al provvedimento di variazione e trasmettere al tesoriere ai sensi del comma 9-bis del medesimo articolo 175

che le variazioni al bilancio disposte con provvedimenti amministrativi e le variazioni di PEG possano essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo.

Resta salva la competenza della Giunta ad intervenire - oltre che in termini di variazioni al PEG ai sensi dell'art. 175 comma 9 - sugli stanziamenti del bilancio di previsione, limitatamente alle variazioni previste dal comma 5-bis.

5.2 Le variazioni di competenza della Giunta

La redistribuzione delle competenze conseguente all'introduzione dell'armonizzazione contabile riconosce formalmente alla Giunta, oltre all'esclusiva titolarità ad approvare le variazioni del piano esecutivo di gestione - salvo quelle riservate dall'art.175, comma 5-quater ai dirigenti - anche la competenza ad approvare alcune variazioni al bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, in quanto meramente applicative delle decisioni del Consiglio.

Più dettagliatamente, competono alla Giunta, a bilancio approvato, le seguenti variazioni (art. 175, comma 5-bis TUEL):

- variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi:
 - a. riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal Consiglio (lettera b);
 - b. limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente (lettera c);
- variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle di competenza dirigenziale di cui al comma 5-quater, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo (lettera d);

- variazioni riguardanti il fondo pluriennale vincolato, effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al comma 3 (lettera e)⁽⁵⁾;
- variazioni compensative tra macroaggregati nell'ambito degli stessi titoli (art. 175 comma 6) dello stesso programma all'interno della stessa missione, (lettera e-bis)⁽⁶⁾.

Sono inoltre di competenza della Giunta i prelevamenti dal fondo di riserva, nel caso in cui si verificano esigenze straordinarie di bilancio o le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rilevino insufficienti (art. 166, comma 2 TUEL), dal fondo di cassa (art. 166, comma 2-quater TUEL) e dai fondi spese potenziali. I prelevamenti possono essere deliberati entro il 31 dicembre di ciascun anno (art. 176 del TUEL).

Per quanto riguarda le modifiche al Piano esecutivo di gestione, sono di competenza dell'organo esecutivo le variazioni di PEG che interessano categorie di entrata diverse all'interno della medesima tipologia e quelle che riguardano macroaggregati diversi all'interno dello stesso programma (art. 175, comma 5-bis). La competenza della Giunta si estende anche alle variazioni degli stanziamenti tra capitoli di spesa all'interno dei macroaggregati che riguardano trasferimenti (correnti e in c/capitale) e contributi agli investimenti (art. 175, comma 5-quater, lettera a).

Il legislatore demanda alla discrezionalità dei singoli enti l'individuazione, nell'ambito del regolamento di contabilità, delle modalità di comunicazione delle variazioni approvate dall'organo esecutivo al Consiglio (175, comma 5 ter).

È importante richiamare l'obbligo di "doppia deliberazione" introdotto dal D.lgs 126/2014. Ai sensi dell'art. 175, comma 5-quinquies, "Le variazioni al bilancio di previsione disposte con provvedimenti amministrativi,

5 Si tratta delle variazioni che si rendono necessarie per assestare il fondo pluriennale vincolato con i correlati capitoli di uscita sul bilancio chiuso e iscrivono il fondo pluriennale vincolato in entrata negli esercizi successivi con contestuale adeguamento dei capitoli di spesa per gli impegni reimputati (cd. riaccertamento ordinario).

6 Lettera introdotta dall'art.9-bis, comma 1, lettera b) del Decreto legge 113/2016.

nei casi previsti dal presente decreto, e le variazioni del piano esecutivo di gestione non possono essere disposte con il medesimo provvedimento amministrativo. Le determinazioni dirigenziali di variazione compensativa dei capitoli del piano esecutivo di gestione di cui al comma 5-quater sono effettuate al fine di favorire il conseguimento degli obiettivi assegnati ai dirigenti". Oltre alla sussistenza di eventuali vizi di incompetenza relativa - che rilevano nel caso in cui l'atto è stato adottato da un organo diverso rispetto a quello legittimato dall'ordinamento - che rendono il provvedimento di adozione della variazione annullabile, i provvedimenti di variazione di bilancio possono essere viziati da invalidità se approvati in maniera difforme rispetto a quanto previsto dalla legge.

5.3 Le variazioni di competenza del responsabile finanziario e dei responsabili della spesa

Una delle principali novità della nuova disciplina è l'aver ritagliato spazi di autonomia/responsabilità anche per l'apparato amministrativo dell'ente, non solo in sede di variazioni al piano esecutivo di gestione ma anche di bilancio di previsione.

A tal proposito, il TUEL demanda alla discrezionalità dell'ente locale, in occasione della redazione del regolamento di contabilità, la possibilità di conferire ai responsabili della spesa la competenza ad adottare le variazioni, che in assenza di disciplina sono demandate al responsabile finanziario.

I responsabili possono quindi effettuare variazioni al Piano esecutivo di gestione nel limite delle voci corrispondenti al quarto livello del piano dei conti, ovvero fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato. Sono tuttavia escluse, come anticipato nel precedente paragrafo, le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati che afferiscono ai trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti e ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta (art. 175, comma 5-quater, lettera a).

Per quanto riguarda le variazioni al bilancio di previsione, i dirigenti o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, sono legittimati a modificare, fatto salvo l'obbligo di comunicazione alla Giunta a cadenza trimestrale, gli stanziamenti riguardanti il fondo pluriennale vincolato e gli stanziamenti correlati, sia in termini di competenza che di cassa, escluse quelli previsti dall'articolo 3, comma 5, del Decreto lgs. 118/2011 (riaccertamento ordinario), che sono di competenza della Giunta (art. 175, comma 5-quater, lettera b).

Nell'ambito delle competenze dirigenziali rientrano, ai sensi dell'art. 175, comma 5-quater, lettera c), anche le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa⁽⁷⁾. In tal caso, il TUEL prevede che venga seguito l'iter previsto dall'articolo 187, comma 3-quinquies: in attesa dell'approvazione del consuntivo, è necessaria la previa approvazione da parte della Giunta del prospetto aggiornato del risultato di amministrazione presunto di cui al comma 3-quater. Le variazioni consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, possono essere disposte dai dirigenti se previsto dal regolamento di contabilità o, in assenza di norme, dal responsabile finanziario.

Sono inoltre di competenza del responsabile finanziario o, se previsto dal regolamento di contabilità, dei responsabili della spesa, le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente (art. 175, comma 5-quater, lettera d) e le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi (art. 175, comma 5-quater, lettera e))⁽⁸⁾.

7 La variazione dirigenziale non può applicare, in nessun caso, avanzo accantonato, mentre l'applicazione dell'avanzo vincolato non può essere disposta se non riguarda strettamente avanzo formatosi da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente concernenti entrate vincolate.

8 A tale proposito, si ricorda che art. 175, comma 7 vieta gli spostamenti di dotazioni dai

Infine, la nuova lettera e-bis), introdotta dall'art. 9-bis del Decreto legge 113/2016, attribuisce ai dirigenti, fatto salvo l'obbligo di comunicazione trimestrale alla Giunta, in caso di variazioni di esigibilità della spesa, le variazioni degli stanziamenti riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate contabilizzate secondo l'ordinamento della correlata spesa e le variazioni relative ai contributi a rendicontazione escluse quelle afferenti al fondo pluriennale vincolato. In questo modo, il legislatore ha equiparato le variazioni di FPV contenenti risorse da indebitamento alle variazioni relative agli stanziamenti correlati a mutui di tipo flessibile, così come agli stanziamenti correlati a trasferimenti "a rendicontazione", che prevedono l'erogazione in funzione della spesa. In sostanza, una volta finanziata un'opera e avviato l'iter realizzativo, le variazioni di cronoprogramma, che rappresentano eventi di natura meramente gestionale, hanno il medesimo trattamento e la medesima flessibilità, a prescindere dalle caratteristiche delle fonti di finanziamento.

Si segnala che, in via generale, il legislatore non prevede il coinvolgimento dell'organo di revisione nelle variazioni di bilancio aventi natura meramente gestionale. Pertanto, le variazioni dirigenziali non necessitano del parere dell'organo di revisione (art. 239 TUEL, comma 1, lett. b)). Fanno eccezione gli eventuali provvedimenti con cui il responsabile del servizio finanziario può effettuare, ai sensi del paragrafo 9.1 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria, un riaccertamento parziale dei residui, finalizzato a consentire una corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario.

5.4 Le variazioni del bilancio in esercizio provvisorio

Nel corso dell'esercizio provvisorio o gestione provvisoria, al Consiglio spettano le variazioni non compensative che prevedono l'istituzione di tipologie di entrata con stanziamento pari a zero (nel caso di tipologie di

capitoli iscritti nei titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro in favore di altre parti del bilancio.

entrata per le quali, in bilancio, non sono previsti stanziamenti⁽⁹⁾). Competono invece alla Giunta le variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, comma 3 quinquies (175, comma 5-bis, lett. a) TUEL). Si ricorda che, nel corso dell'esercizio provvisorio, le quote vincolate e accantonate dell'avanzo di amministrazione possono essere utilizzate, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente, solo al fine di assicurare la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termini o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente. Può essere applicato, con variazione dell'organo esecutivo, sia l'avanzo vincolato e accantonato certo sia l'avanzo vincolato e accantonato presunto, purché derivi da stanziamenti dell'esercizio precedente.

Sempre in esercizio provvisorio sono attribuite all'organo esecutivo le variazioni che dispongono l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'articolo 187, comma 3-quinquies.

Per quanto riguarda le variazioni di competenza dirigenziale, il paragrafo 8.13 del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria conferisce ai responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, al responsabile finanziario la possibilità di adottare, anche in esercizio provvisorio, le variazioni compensative del piano esecutivo di gestione, fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contributi agli investimenti, e ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della Giunta.

9 Paragrafo 8.13 dell'allegato 4/2 al decreto legislativo 118/2011 (principio contabile applicato della contabilità finanziaria).

6. I termini per l'adozione delle variazioni

Ai sensi dell'art. 175, comma 3 del TUEL, le variazioni al bilancio possono essere disposte entro il 30 novembre di ciascun anno, ad eccezione di alcune variazioni, che possono essere deliberate entro la chiusura dell'esercizio finanziario, il 31 dicembre:

- a. l'istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e il correlato programma di spesa;
- b. l'istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio, secondo le modalità disciplinate dal principio applicato della contabilità finanziaria;
- c. l'utilizzo delle quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le finalità per le quali sono stati previsti;
- d. quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, delle spese correlate;
- e. le variazioni delle dotazioni di cassa di competenza dell'organo esecutivo di cui al comma 5-bis, lettera d);
- f. le variazioni al fondo pluriennale vincolato di competenza dirigenziale di cui al comma 5-quater, lettera b);
- g. le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente.

Possono essere deliberati entro il 31 dicembre anche i prelevamenti dai fondi di riserva, di riserva di cassa e dai fondi spese potenziali. In deroga al comma 3 dell'art. 175, inoltre, le variazioni del FPV di competenza della Giunta possono essere effettuate entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto (art. 175, comma 5-bis, lett. e)).

ENTRATE			
Classificazione in bilancio (e PEG)	Corrispondente Livello Piano dei Conti	Organo competente ad adottare le variazioni di competenza(per ciascun degli esercizi del bilancio di previsione)	Organo competente ad adottare le variazioni di cassa (per il primo esercizio del bilancio di previsione)
Titoli	I	Consiglio	Consiglio
Tipologie (*)	II	Consiglio	Consiglio
Categorie (**)	III	Giunta	Giunta
Capitoli/articoli	IV	Responsabile finanziario o responsabili della spesa	Responsabile finanziario o responsabili della spesa
SPESE			
Classificazione in bilancio (e PEG)	Corrispondente Livello Piano dei Conti	Organo competente ad adottare le variazioni di competenza (per ciascun degli esercizi del bilancio di previsione)	Organo competente ad adottare le variazioni di cassa (per il primo esercizio del bilancio di previsione)
Missioni	-	Consiglio	Consiglio
Programmi (*)	-	Consiglio	Consiglio
Titoli	I	Consiglio	Consiglio
Macroaggregati (**)	II	Giunta	Giunta
Capitoli/articoli	IV	Responsabile finanziario o responsabili della spesa	Responsabile finanziario o responsabili della spesa
(*) Unità di voto			
(**) con indicazione della quota non ricorrente			
La Giunta trasmette al Consiglio, contestualmente alla proposta di bilancio, ed a soli fini conoscitivi, la proposta di articolazione delle tipologie in categorie e dei programmi in macroaggregati			
Fonte: Elaborazione IFEL			

7. La Banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche (BDAP)

Il 12 maggio 2016 è stato emanato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze⁽¹⁰⁾ che definisce gli schemi, i tempi e le modalità di trasmissione dei bilanci e dei dati contabili delle Regioni, delle Province autonome di Trento e di Bolzano, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali, alla banca dati delle Amministrazioni pubbliche (BDAP), gestita dalla Ragioneria Generale dello Stato ed istituita per assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica. Definito il processo di armonizzazione contabile diretto a garantire l'adozione di principi contabili e schemi di bilancio comuni, è stata dunque realizzata la condizione necessaria per consentire alla Banca Dati Amministrazioni Pubbliche (BDAP) di svolgere pienamente il proprio ruolo di strumento di rilevazione, misurazione ed analisi dei fenomeni della finanza pubblica, anche con riferimento al comparto degli enti territoriali e dei loro organismi ed enti strumentali in contabilità finanziaria.

Per tali enti, il decreto prevede la trasmissione del bilancio di previsione e del rendiconto della gestione secondo la struttura del piano dei conti integrato, del bilancio consolidato, compresi i relativi allegati, il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, le variazioni al bilancio di previsione. Gli schemi individuati nel decreto per l'invio dei dati contabili alla BDAP si basano sugli schemi di bilancio "armonizzati" delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi strumentali definiti dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come integrato e modificato dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126.

In particolare, il decreto stabilisce che tutti gli enti cui è rivolto il decreto trasmettano alla BDAP:

- i bilanci di previsione predisposti secondo gli schemi dell'allegato 9 del D.lgs 118/2011 e ss.mm.ii., compresi gli allegati previsti dall'art. 11

10 In applicazione dell'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e dell'articolo 4, commi 6 e 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011.

c. 3 lettere a)-h) del decreto legislativo stesso. In particolare, il decreto specifica che i dati contabili da trasmettere alla BDAP sono quelli afferenti il bilancio di previsione, dettagliati per ciascuna voce delle previsioni di entrata e di spesa secondo la struttura di quarto livello del piano finanziario del piano dei conti integrato;

- i rendiconti della gestione predisposti secondo gli schemi dell'allegato 10 del D.lgs 118/2011 e ss.mm.ii., compresi gli allegati previsti dall'art. 11 c. 4 lettere a)-p) del decreto legislativo stesso. Nello specifico, elenca i contabili da trasmettere alla BDAP afferenti il rendiconto secondo la struttura del piano dei conti integrato:
 - per ciascuna voce di entrata di quarto e quinto livello del piano finanziario;
 - per ciascuna voce di spesa di quarto e quinto livello del piano finanziario;
 - per ciascuna voce del piano economico di sesto livello dei componenti positivi del conto economico;
 - per ciascuna voce del piano economico di sesto livello dei componenti negativi del conto economico;
 - per ciascuna voce del piano patrimoniale.
- i bilanci consolidati, secondo gli schemi dell'allegato 11 del D.lgs 118/2011 e ss.mm.ii., compresi gli allegati previsti dall'art. 11-bis c. 2 lettere a)-b) del decreto legislativo stesso;
- il Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio di cui all'art. 18-bis del D.lgs 118/2011 e ss.mm.ii.

Gli enti strumentali che adottano la contabilità economico-patrimoniale, ed i loro organismi strumentali, trasmettono alla BDAP il budget economico e il bilancio di esercizio, compresi i prospetti di cui all'allegato 15 del D.lgs 118/2011 e ss.mm.ii.

Gli enti sono tenuti a trasmettere i propri dati contabili alla BDAP entro

30 giorni dalla data di approvazione del bilancio di previsione 2017 e del rendiconto della gestione relativo all'anno 2016. In fase di prima applicazione, tuttavia, il bilancio di previsione 2016 dovrà essere trasmesso tra il 1° e il 30 dicembre 2016. Analogo termine (30 giorni) è fissato per l'invio alla BDAP (a decorrere dall'esercizio 2017) del bilancio consolidato (a decorrere dall'esercizio 2016), del piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio.

L'art. 9, comma 1-quinquies del decreto legge 113/2016 introduce una sanzione agli enti che non rispettano i termini previsti sia per l'approvazione che per il relativo invio alla BDAP dei bilanci di previsione, dei rendiconti e del bilancio consolidato, nonché dei dati aggregati per voce del piano dei conti integrato. In particolare, ferma restando la procedura di scioglimento e sospensione dei consigli comunali e provinciali prevista dall'art. 141 del TUEL in caso di mancata approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti nei termini previsti, il comma 1-quinquies introduce il divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale. Sono compresi in tale divieto anche la stipula di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. Tale divieto viene meno nel momento in cui gli enti adempiono all'approvazione e all'invio dei documenti contabili indicati nel comma. Il divieto è esteso anche ai contratti di servizio con soggetti privati che si configurano come elusivi della disposizione.

Il decreto fissa un importante passaggio nel processo di semplificazione delle comunicazioni contabili, più volte sollecitato da ANCI presso le diverse sedi istituzionali. Tale decreto, infatti, prevede che l'invio dei dati alla BDAP assolva all'obbligo previsto dall'articolo 227, comma 6, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 di trasmissione telematica alla Corte dei conti dei bilanci degli enti locali, sulla base di un accordo siglato tra Corte dei Conti e Ministero dell'economia e delle finanze - Ragioneria generale dello Stato che, in uno spirito di collaborazione e fattiva condivisione, hanno concordato un'unica modalità di trasmissione dei dati

contabili da parte degli enti territoriali, nella convinzione che un simile processo di semplificazione degli oneri informativi possa consentire economie di scala e maggiore efficienza, in linea con quanto previsto dalle recenti normative in materia di revisione e contenimento della spesa pubblica.

8. Considerazioni conclusive

Molte delle difficoltà incontrate dai comuni sono state affrontate e risolte, attraverso specifici decreti interministeriali o per via normativa. Tuttavia, rimangono aperte numerose altre questioni e, tra queste, la revisione del principio del bilancio consolidato. È attualmente in corso presso la Commissione Arconet un processo di integrazione e revisione del principio, sulla base di una proposta ANCI finalizzata ad aggiornare i termini del perimetro di consolidamento, della soglia minima di partecipazione e della dimensione degli enti al fine di contenere i rischi di aggravio negli adempimenti e di scarsa significatività del documento.

Inoltre, rimane ancora aperta la questione relativa alle difficoltà che incontrano nell'attuazione della riforma contabile i piccoli comuni, per i quali si ritengono necessarie robuste misure di semplificazione. Le procedure burocratiche connesse al nuovo sistema di contabilità risultano, infatti, eccessive per strutture amministrative di ridotte dimensioni. Si tratta di interventi che consentirebbero ai comuni di poter esercitare la propria attività con minor fatica e spreco di risorse.

Nello specifico, sarebbe opportuna l'abrogazione dell'obbligo per tali enti di dotarsi del Documento Unico di Programmazione (DUP). Infatti, l'attuale modello del DUP, seppure nella sua versione semplificata già prevista per i comuni fino a 5mila abitanti, richiede uno sforzo eccessivo per le amministrazioni più piccole. L'obiettivo della programmazione pluriennale appare già sufficientemente garantito, per i comuni più piccoli, dalla dimensione pluriennale del bilancio di previsione e non necessita

quindi di ulteriori strumenti programmatori, che rischiano di ingenerare un eccessivo ed inutile appesantimento. Inoltre, potrebbe adottarsi un modello semplificato del piano dei conti integrato, che garantisca comunque la rilevazione degli elementi minimi necessari per il consolidamento dei conti pubblici. Infatti, l'attuale modello del piano dei conti integrato richiede uno sforzo eccessivo per le amministrazioni più piccole, le quali hanno sicuramente un'articolazione di bilancio meno complessa rispetto alle altre realtà comunali.

In tale ottica di impulso al processo di semplificazione dei documenti contabili si potrebbe prevedere, sempre per i comuni fino a 5.000 abitanti, che i documenti contabili relativi al bilancio annuale e al bilancio pluriennale, nonché i documenti contabili relativi al rendiconto della gestione siano adottati secondo modelli semplificati, garantendo comunque la rilevazione degli elementi minimi necessari per il consolidamento dei conti pubblici.

Infine, andrebbe rivista la normativa relativa all'esenzione dal controllo di gestione e dalla redazione del conto economico e del conto patrimonio. La tenuta del conto economico e del conto del patrimonio in tali comuni presenta, infatti, una utilità pressoché nulla e costituisce pertanto un inutile appesantimento delle incombenze degli uffici di ragioneria. La nuova contabilità finanziaria, infatti, appare totalmente idonea e sufficiente a gestire l'attività di bilancio di un piccolo comune.

Gli enti locali deficitari e dissestati

6

1. Profili introduttivi

Il tema degli enti locali deficitari e dissestati ha assunto una crescente rilevanza nel corso degli anni, anche in ragione dell'elevato numero di enti, alcuni di grandi dimensioni, i cui bilanci presentano fattori di squilibrio tali da non consentire di assicurare - anche solo potenzialmente, come nel caso del cd. pre-dissesto - l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili o far fronte ad obbligazioni passive liquide ed esigibili con i mezzi "ordinari" previsti dall'ordinamento (articoli 193 e 194 TUEL).

Con riferimento agli enti dissestati, a partire dal 1990 province e soprattutto comuni hanno cominciato a ricorrere alle misure previste dal Titolo IV del Decreto Legge 66/1989 ("Risanamento finanziario delle gestioni locali e disposizioni varie"). Il numero di enti dissestati è aumentato continuamente, pur registrandosi una flessione con l'introduzione del principio per cui, a partire dalle deliberazioni di dissesto successive all'8 novembre 2001, la gestione del risanamento non sarebbe stata più sostenuta con oneri a carico dello Stato (art. 5 Decreto Legge 80/2004).

Gli enti in dissesto, all'8 giugno 2016, sono 84, di cui 2 province. Nonostante la legge preveda che la procedura del dissesto si completi entro cinque anni decorrenti da quello per il quale viene redatta l'ipotesi di bilancio sta-

bilmente riequilibrato (art. 265, comma 1 TUEL), si registrano 16 casi di enti che hanno deliberato il dissesto antecedentemente al 2011. Di questi, due comuni risultano non aver ancora terminato il risanamento, nonostante sia trascorso un quarto di secolo dalla dichiarazione di dissesto (Tabella 1).

Tabella 1. Situazione enti dissestati

Dati al	Periodo di riferimento	Numero enti dissestati (di cui province)	Note
8 giugno 2016	2011-2016	84 (2)	A 5 anni dall'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato
20 ottobre 2015	1990-2015	98 (2)	22 enti in "doppio dissesto" 42 enti in procedura semplificata ex art. 258 TUEL

Fonte: Elaborazione IFEL su dati Ministero dell'Interno

Dal 2011 al 2014, il numero degli enti che hanno deliberato il dissesto finanziario è costantemente aumentato: dai 3 enti che hanno dichiarato dissesto nel 2011 si è arrivati ai 21 nel 2014, passando per i 14 nel 2012 e i 20 nel 2013. Soltanto nel 2015 si è riscontrata una lieve riduzione delle dichiarazioni di dissesto (19). Una maggior riduzione si osserva, seppur in termini tendenziali, nel 2016: i dati riferiti al primo semestre registrano soltanto 7 dichiarazioni di dissesto (Tabella 2).

Valori significativi emergono dall'osservazione della distribuzione territoriale del fenomeno, che interessa poco più della metà (11) delle regioni italiane. In particolare, sembra che gli enti locali settentrionali presentino bilanci più "sani"; in particolare nel Nord-Est (non si registrano casi di dissesto in Emilia-Romagna, Friuli-Venezia Giulia, Trentino-Alto Adige o Veneto). Sono inoltre solo due i casi di dissesto nel resto del Nord Italia, concentrati in Piemonte. Dai dati emerge, viceversa, una "questione meridionale": su 84 enti in dissesto finanziario, ben oltre la metà (60,7%) si concentra in due regioni, Calabria (25 enti dissestati) e Campania (24 enti dissestati, di cui 16 nella sola provincia di Caserta). Altra situazione preoccupante si configura in Sicilia, con 16 enti dissestati, non solo per

Tabella 2. Enti dissestati (2011-2016). Distribuzione regionale delle dichiarazioni di dissesto a 5 anni dall'ipotesi di riequilibrio

Regione	Delibere 2011	Delibere 2012	Delibere 2013	Delibere 2014	Delibere 2015	Delibere 2016	Totale
Abruzzo			3	1	2		6
Basilicata				1			1
Calabria	1	6	7	7	3	1	25
Campania	2	3	5	6	6	2	24
Lazio		2					2
Marche						1	1
Molise						1	1
Piemonte		1		1			2
Puglia		2		1	2		5
Sicilia			5	3	6	2	16
Toscana				1			1
Totale	3	14	20	21	19	7	84

Fonte: Elaborazione IFEL su dati Ministero dell'Interno all'8 giugno 2016

le dimensioni demografiche degli enti coinvolti, ma anche, alla luce di una situazione di squilibrio finanziario di lungo corso e che sembra essersi “cronicizzata” nel corso degli anni⁽¹⁾.

Ancora più significativa in termini numerici è la questione degli enti che hanno aderito alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ai sensi dell’art. 243-bis del TUEL. Al 28 giugno 2016, risultano infatti in pre-dissesto 146 enti locali, di cui 10 province (Tabella 3). Già nel primo anno di introduzione della disciplina, il 2012, hanno aderito alla procedura di pre-dissesto 25 enti, ma è stato nel successivo 2013 che si è registrato il “picco”, con 48 piani di riequilibrio presentati. La situazione è migliorata nel 2014 (33 casi), nel 2015 (25) e nel 2016 (15), ma il numero complessivo di riequilibri da portare a termine rimane alto (141 - per 5 piani le relative sezioni regionali della Corte dei Conti si sono pronunziate in termini di diniego), la cui implementazione dovrà essere assicurata in un arco temporale fino a 10 anni.

Tabella 3. Enti che hanno avviato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale

Dati al	Periodo di riferimento	Numero enti in pre-dissesto (di cui province)	Note
28 giugno 2016	2012- 2016	140 (10)	65 piani di riequilibrio ancora in fase istruttoria
8 giugno 2016	2011-2016	146 (10)	69 piani di riequilibrio ancora in fase istruttoria

Fonte: Elaborazione IFEL su dati Ministero dell’Interno all’ 8 giugno 2016

Anche nel caso del pre-dissesto, gli enti che hanno fatto ricorso alla procedura sono concentrati prevalentemente nelle regioni meridionali, con picchi in Calabria (29), Sicilia (25) e Campania (18). Si registra tuttavia un

1 Lo squilibrio finanziario dei bilanci degli enti siciliani è peraltro una questione datata, tale da indurre il legislatore a prevedere, già nel DL 66/1989, delle misure straordinarie ad hoc sia a sostegno della regione siciliana (art. 28) che, in particolare, del comune di Palermo (articolo 29).

maggior numero di enti settentrionali che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, a cui corrisponde anche un'incidenza del fenomeno su un'area più ampia del territorio nazionale. Le regioni interessate da casi di pre-dissesto sono infatti 15, a fronte delle 11 in cui sono localizzati gli enti dissestati (Tabella 4).

Tabella 4. Enti in riequilibrio (2012-2016). Distribuzione regionale, per anno di presentazione del piano di riequilibrio finanziario						
Regione	Anno di presentazione del piano di riequilibrio					Totale
	2012	2013	2014	2015	2016	
Abruzzo	1		1			2
Basilicata	1	3	1	1	1	7
Calabria	6	10	8	4	1	29
Campania	7	7	1	2	1	18
Emilia-romagna		1				1
Lazio	1	5	1	1	1	9
Liguria		1	1			2
Lombardia	1	2	5	6		14
Marche		1	1		1	3
Molise		1	1	2		4
Piemonte		4	2		1	7
Puglia	1	1	4	5	3	14
Sicilia	7	6	6	3	3	25
Toscana		3	1	1	2	7
Umbria		3			1	4
Totale	25	48	33	25	15	146

Fonte: Elaborazione IFEL su dati Ministero dell'Interno all'8 giugno 2016

Sulla base di quanto evidenziato, appare chiaro come la questione degli enti deficitari e dissestati abbia assunto, nel corso degli anni, una sempre maggiore centralità nel panorama locale, assumendo peraltro contorni di rilevanza nazionale. L'importanza e l'attualità della questione non discende tuttavia soltanto da aspetti di ordine quantitativo - il gran numero di enti, non soltanto di ridotte dimensioni demografiche - che hanno di-

chiarato dissesto finanziario o che hanno fatto ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Il problema è ben più complesso, ed è riconducibile non solo all'operato degli amministratori locali, ma anche all'inadeguatezza dei sistemi di programmazione e controllo, nonché talvolta all'intemperività degli organi investiti delle funzioni di monitoraggio e controllo. Si auspica che alcune delle condizioni di squilibrio "fisiologico" (*in primis*, la gestione dei residui) potranno essere efficacemente arginate a seguito delle recenti riforme approvate per razionalizzare il sistema dei controlli e modificare schemi, principi e meccanismi contabili.

Nel prosieguo del capitolo, le questioni fin qui brevemente richiamate saranno trattate con un più ampio respiro, soffermandosi sugli aspetti di maggior criticità e attualità. D'altra parte, si è ritenuto indispensabile partire da una ricostruzione dell'evoluzione normativa della materia, al fine di rendere più comprensibile, e al tempo stesso cogente, la lettura dei problemi riscontrati nelle realtà locali e delle soluzioni via via individuate dal legislatore per porvi rimedio. L'inquadramento della normativa vigente è stato quindi schematizzato in tavole sinottiche, i cui passaggi più rilevanti e dibattuti sono stati commentati ed analizzati.

2. Evoluzione normativa

L'istituto del dissesto, introdotto nel nostro ordinamento alla fine degli anni '80 dall'articolo 25 del Decreto legge 2 marzo 1989, n. 66⁽²⁾, quale procedura fallimentare precipua per gli enti locali, ha subito, nel corso degli anni, numerose modifiche, che hanno tentato di rendere la procedura coerente con il coevo contesto economico, finanziario e ordinamentale⁽³⁾.

² Convertito in legge, con modificazioni, con l'art. 1, primo comma, L. 24 aprile 1989, n. 144.

³ Si ricorda che un antecedente intervento normativo - il Decreto legge 318/1986, convertito, con modificazioni, dalla Legge 488/1986 - è stato decisivo al fine di consentire l'emersione di eventuali disavanzi, sancendo conseguentemente l'obbligo in capo agli enti locali di provvedere alla relativa copertura con risorse proprie. L'articolo 1-bis prevedeva infatti che Comuni e Province fossero tenuti a rispettare il pareggio finanziario e gli equilibri stabiliti in

Tale istituto, sebbene si approssimi alla procedura concorsuale di stampo privatistico, con il superamento - seppur parziale - del dogma dell'infallibilità della pubblica amministrazione, se ne discosta sensibilmente, sin dai presupposti. Come stabilito nel Titolo VIII del TUEL, infatti, un ente locale è considerato in dissesto finanziario non solo quando non è più in grado di rispettare le obbligazioni giuridiche assunte nei confronti di terzi e di porvi rimedio autonomamente (come nel caso della procedura civilistica del fallimento), ma anche quando - ed è qui che trova riconoscimento la specificità dell'amministrazione - non è più nelle condizioni di assicurare l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ai propri cittadini (cd. dissesto funzionale).

Altra differenza sostanziale rispetto al fallimento ex art. 2221 del Codice civile è rinvenibile nella finalità dell'istituto pubblicistico, finalità che va ben oltre la liquidazione dei creditori nella misura più ampia possibile, estendendosi al risanamento del bilancio dell'ente, tramite l'individuazione di percorsi adeguati per il superamento di situazioni non rimediabili con il ricorso a strumenti ordinari per il ripristino degli equilibri di bilancio. A quest'ultimo riguardo, gli articoli 193 e 194 del TUEL, disciplinanti rispettivamente la salvaguardia degli equilibri di bilancio ed il riconoscimento della legittimità dei debiti fuori bilancio, prevedono il ripiano di situazioni (potenzialmente) deficitarie utilizzando risorse di cui gli enti possono disporre ordinariamente, secondo modalità e tempi definiti. Si segnala che, tra le principali cause passibili di condurre un ente ad uno stato di straordinaria ma cronica criticità vanno annoverate, oltre al ripetuto ricorso a debiti fuori bilancio, l'inadeguatezza dell'assetto organizzativo e l'inefficacia del sistema dei controlli, interni ed esterni. Si ricorda quanto tempo e sforzi abbia richiesto il superamento del criterio della spesa storica, e di un sistema di finanziamento degli enti locali quasi

bilancio per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti, anche nella fase di gestione e a consuntivo. In particolare, qualora il consuntivo si fosse chiuso con un disavanzo di amministrazione o avesse recato l'indicazione di debiti fuori bilancio, i consigli comunali e provinciali erano tenuti ad adottare provvedimenti per il riequilibrio della gestione, inderogabilmente entro i primi due esercizi immediatamente successivi.

esclusivamente basato su contributi e trasferimenti erariali. Fino al 1977 non esisteva l'obbligo di deliberare un bilancio previsionale in pareggio, obbligo successivamente introdotto dai cd. decreti Stammati. Il sistema dei controlli interni, quanto mai debole ed inadeguato fino all'implementazione della legge 142/1990 e delle successive riforme, non era in grado di monitorare né tantomeno prevenire pratiche e comportamenti passibili di generare effetti di squilibrio finanziario per gli enti. Pertanto, per ricostruire il quadro ordinamentale di una materia trasversale come quella del dissesto, occorrerebbe osservare i vari step di riforma della disciplina in relazione alle principali dinamiche politiche e socio-economiche degli ultimi trent'anni, anche alla luce dell'evoluzione dell'ordinamento amministrativo, contabile e fiscale degli enti locali.

Pur riconoscendo che un approccio di questo tipo esula dagli scopi che si vuole perseguire con la presente pubblicazione, si ritiene indispensabile richiamare alcuni passaggi fondamentali. Uno di questi può essere individuato proprio nella riforma costituzionale del 2001 e nei relativi effetti sulla finanza locale, riforma che ha rappresentato un vero e proprio spartiacque, con lo spostamento del baricentro delle relazioni interistituzionali, ed il riconoscimento agli enti locali, almeno sulla carta, di autonomia finanziaria di entrata e di spesa (art. 119 Costituzione), a fronte dell'attribuzione di nuove e maggiori responsabilità (in attuazione del principio di *accountability*).

Nel quadro del mutato contesto istituzionale e delle crescenti esigenze di razionalizzazione della spesa pubblica, si è aggiunto quindi l'obbligo di contribuzione da parte degli enti locali al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica assunti dallo Stato in sede comunitaria. La combinazione di questi fattori ha reso necessario l'individuazione di rimedi preventivi e alternativi al "tradizionale" dissesto finanziario, che, pur imponendo vincoli in capo agli enti, consentiva agli stessi di beneficiare, fino al 2001, di aiuti finanziari a fondo perduto erogati dallo Stato.

Peraltro, la disciplina originaria non prevedeva limiti temporali per l'assolvimento degli adempimenti derivanti dalla ricorso alla procedura di dissesto (che si limitavano, essenzialmente, al blocco delle assunzioni ed alla messa in mobilità del personale eccedente), *vacatio* che ha favorito una diffusa adesione alla procedura da parte degli enti locali, con effetti finanziari che sarebbero poi andati ad aggravare il debito pubblico nazionale.

Le suddette criticità hanno accelerato l'introduzione di un primo set di correttivi già nel 1993. Il Decreto legge 8 gennaio 1993, n. 8 introduceva l'obbligo della dichiarazione, pubblica e irrevocabile, di dissesto, pena lo scioglimento del consiglio comunale, e definiva una durata massima entro la quale bisognava completare il risanamento (dieci anni). Veniva inoltre previsto un soggetto *ad hoc*, l'Organo Straordinario di Liquidazione (OSL), per la redazione di un piano di estinzione delle passività ed il pagamento dei debiti pregressi riconosciuti. L'introduzione di un organismo esterno di nomina presidenziale (Decreto del Presidente della Repubblica) sancisce un passaggio chiave, quello della scissione delle competenze dall'ente locale (responsabile delle procedure di risanamento dal momento della deliberazione di dissesto) e delle prerogative dell'OSL (competente per la gestione e la liquidazione delle posizioni debitorie che hanno determinato situazioni non risanabili con i mezzi ordinari a disposizione dell'ente). Inoltre, diversamente dalla precedente normativa, l'eventuale parte residua dell'indebitamento non riequilibrata a seguito dell'intervento dell'OSL tornava in capo all'ente locale, che pertanto era passibile di ricadere in condizioni di squilibrio tali da non potervi ovviare autonomamente. Tuttavia, si ricorda che soltanto in pochi casi (7 su 460, sulla base della rilevazione della Corte dei Conti del luglio 2012)⁽⁴⁾ sono state deliberate, per gli stessi enti, nuove dichiarazioni di dissesto. Ciò anche in ragione degli effetti di difficile sostenibilità politica che derivano dalle

4 Una rilevazione più recente condotta dalla Corte, sempre su dati del Ministero dell'Interno, evidenzia come i casi di "doppio dissesto" siano invece aumentati significativamente dopo il 2012. Secondo la Corte, tra il 2013 e il 20 ottobre 2015 (data in cui è stata chiusa la rilevazione) si sono registrati 15 casi in cui altrettanti enti hanno dovuto nuovamente dichiarare il dissesto finanziario, incrementando così i casi "doppio dissesto" a 22.

procedure correttive richieste, come l'aumento delle imposte a seguito dell'obbligo di applicare le aliquote nella misura massima consentita.

Nel corso degli anni '90, il legislatore ha continuato ad integrare e modificare la disciplina, disponendo, *inter alia*, il dimezzamento dei tempi della procedura, l'individuazione di criteri di prelazione per il pagamento dei debiti, l'invio al Ministero dell'Interno, ai fini della concessione del mutuo, di un piano di rilevazione dei debiti, l'individuazione di una procedura semplificata per il pagamento dei creditori (se questi accettano di essere transati parzialmente), una nuova procedura per la definizione della massa passiva che inverte l'onere della prova (a carico del creditore, mentre l'OSL deve dare solo pubblicità alla dichiarazione), la possibilità di sostituzione dell'OSL negligente o ingiustificatamente ritardatario.

Tutte queste modifiche hanno reso necessario una riscrittura organica della materia, avvenuta nel 2000 con l'approvazione del TUEL. Fino al 2012, però, mancavano nell'ordinamento strumenti che si configurassero come realmente alternativi ad una disciplina vincolante e politicamente delegittimante come quella del dissesto. Si ricorda tuttavia che un primo passo in proposito era stato avanzato dal legislatore già nel 2011, con l'introduzione del cd. "dissesto guidato". Su iniziativa della Corte dei Conti, in caso del perdurare di comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi di finanza pubblica e irregolarità contabili o squilibri strutturali in grado di provocarne il dissesto finanziario, nonché di mancata adozione di misure correttive da parte dell'ente, accertati dalla Corte stessa, il Prefetto assegna al consiglio un termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto (articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149). Decorso infruttuosamente tale termine, il Prefetto nomina un commissario *ad acta*, incaricato di procedere alla deliberazione dello stato di dissesto ed attuare la procedura per lo scioglimento del consiglio dell'ente. La finalità della disposizione era però anche quella di arginare un fenomeno che stava diventando ancora più frequente a seguito dell'entrata in vigore della legge costituzionale n. 3 del 2001. Infatti, a decorrere dall'8 novembre 2001,

veniva meno uno degli incentivi più persuasivi a che gli enti formalizzassero il loro stato di dissesto, ovvero provvedere al risanamento tramite mutui a carico dello Stato⁵⁾.

Con Decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174 vengono finalmente individuate due soluzioni realmente alternative e potenzialmente preventive al dissesto finanziario. Vengono previsti due strumenti, uno straordinario, la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui agli articoli 243-bis e seguenti del TUEL, ed uno di carattere ordinario, la riorganizzazione del sistema dei controlli interni (operato con modifica degli articoli 147 e 148 del TUEL) e il rafforzamento di quelli esterni (tramite il riconoscimento alle sezioni regionali della Corte dei Conti di un pervasivo ruolo di controllo ex art.148-bis). Non è un caso se, nell'ambito dello stesso atto normativo, sia stata introdotta la disciplina del riequilibrio pluriennale e razionalizzato il sistema dei controlli interni in una logica funzionale. La volontà del legislatore evidenzia come le due discipline siano, almeno in un'ottica prospettica di (ri-)equilibrio finanziario strutturale, strettamente interconnesse.

L'introduzione dell'istituto del pre-dissesto va pertanto considerata come strettamente correlata al ripensamento del sistema dei controlli interni. L'obiettivo che ha guidato l'intervento del legislatore è stata la necessità di assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali. A ciò si ag-

5 Come chiarito dall'art. 5 del Decreto Legge 80/2004, convertito con Legge 140/2004. Veniva invece confermata, a sostegno del risanamento, la possibilità di contrarre mutui i cui oneri però erano a carico agli enti locali, e - nel limite di quanto previsto dall'art. 119, comma 6 della Costituzione - "esclusivamente per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio". L'art. 3, comma 17 della Legge 350/2003 chiarisce che per gli enti territoriali "costituiscono indebitamento, agli effetti dell'art. 119, sesto comma, della Costituzione, l'assunzione di mutui, l'emissione di prestiti obbligazionari, le cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti e a attività finanziarie e non finanziarie, l'eventuale somma incassata al momento del perfezionamento delle operazioni derivate di swap (cosiddetto upfront), le operazioni di leasing finanziario stipulate dal 1° gennaio 2015, il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia. Inoltre, costituisce indebitamento il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario."

giunge l'entrata in vigore dal 2015 per la generalità degli enti territoriali dell'armonizzazione degli schemi e dei principi contabili. Il principio della competenza finanziaria potenziata, in particolare, avvicina il momento dell'imputazione in bilancio dell'obbligazione alla sua effettiva realizzazione, e disciplina il funzionamento di due strumenti fondamentali per l'efficace implementazione della riforma, il fondo di crediti di dubbia e difficile esazione (FCDE) e il fondo pluriennale vincolato (FPV), introdotti per arginare, rispettivamente, il mantenimento di residui attivi di lungo corso e improbabile o tardiva riscossione e l'accumulo di residui passivi, spesso sintomatici di deficit di cassa e potenziali squilibrio per i bilanci.

Soltanto il combinato disposto e la congiunta attuazione di tali previsioni può consentire infatti di individuare tempestivamente ed arginare le principali cause di instabilità e potenziale deficitarietà dei bilanci locali, ovvero: l'accumulo di una mole eccessiva di residui attivi, spesso gonfiati o inesigibili, il ripetuto ricorso a debiti fuori bilancio e all'anticipazione di tesoreria come prassi consolidata (senza peraltro assicurare lo smaltimento dei residui passivi), il mancato accantonamento di spese per rischi ed oneri. I nuovi principi contabili, come più volte richiamato in altre parti della presente pubblicazione, consentono infatti un'imputazione in bilancio di entrate e spese più veritiera e aderente all'esercizio finanziario in cui queste sono esigibili, minimizzando il mantenimento di residui attivi e passivi - che rendono poco trasparente la lettura dei bilanci - ed in tal modo facilitando il ruolo dei controllori e la tempestività dell'adozione di interventi correttivi. L'adesione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, pur non esente da costi di natura organizzativa e politica (controllo sulle dotazioni organiche e assunzioni di personale, revisione della spesa, copertura minima, soggetta a controllo, dei costi di gestione di alcuni servizi a domanda individuale, etc.), consente di procedere all'assunzione di mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio (pur nel rispetto del limite costituzionale della destinazione a spese di investimento) e di accedere al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali, con la conseguente corresponsione di un'anticipazione da restituire in un arco temporale fino a 10 anni.

Il vantaggio del ricorso a tale procedura, peraltro, non risiede soltanto in un aiuto di tipo finanziario, essenziale ma non risolutivo ai fini del risanamento dell'ente, ma anche nella legittimazione ad adottare misure correttive di difficile sostenibilità nei confronti dei propri cittadini, scaricandone l'onere politico su un livello superiore di governo, che affianca l'ente in fase istruttoria. Lo scotto è comunque alto: la limitazione - seppur su autonoma iniziativa dell'ente e non imposta dall'alto come nel caso del dissesto - della discrezionalità comunale.

3. Il riequilibrio finanziario pluriennale: iter procedurale

La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale viene introdotta dall'art. 3, comma 1, lett. r), del Decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174⁽⁶⁾, come soluzione preventiva e alternativa al dissesto finanziario, quest'ultima disciplina dall'impatto di gran lunga più pervasivo non solo sugli equilibri economico-finanziari degli enti ma anche in termini di legittimità politica delle amministrazioni.

La complessità dell'iter in cui si articola la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ricalca la multiforme e trasversale natura della materia, ma al tempo stesso è la conseguenza della volontà del legislatore di andare a normare puntualmente i singoli passaggi della disciplina, in ragione del suo carattere *extra ordinem*. L'articolo 243-bis del TUEL è il fulcro della disciplina introdotta nel 2012 come procedura straordinaria di riequilibrio separata rispetto al dissesto finanziario ed al dissesto guidato. Il vantaggio principale per gli enti locali che aderiscono al pre-dissesto è quello di vedersi riconosciuto, pur sotto lo sguardo vigile della Corte dei Conti e il decisivo ruolo svolto dal Ministero dell'Interno, un più ampio margine di discrezionalità rispetto al dissesto.

Tuttavia, la disciplina introdotta nel 2012, oltre ad elencare la sequenza

⁶ Convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213.

degli adempimenti cui sono tenuti gli enti che avviano la procedura, fissa tassativamente termini temporali, individua soggetti coinvolti e organi competenti, e regola gli effetti connessi ad ognuno dei singoli passaggi propedeutici al riequilibrio, dalla formalizzazione dell'iter procedurale al momento dell'estinzione della procedura, passando per la gestione del riequilibrio in conformità a quanto stabilito nel piano approvato dalla Corte. Una tale *over-regulation* si è rilevata problematica ad "assorbire" modifiche normative che inevitabilmente si riverberano su una materia trasversale come quella del pre-dissesto (in particolare, come precedentemente argomentato, a seguito dell'introduzione ed in fase di piena applicazione della riforma contabile). Allo stesso tempo, una procedura di natura straordinaria richiederebbe dei profili di flessibilità che consentano alle amministrazioni che vi aderiscano di modellare, seppur marginalmente, le misure previste alle precipue condizioni degli enti che aspirano a realizzare riequilibrio.

In Tavola 1 sono illustrate le fasi che costituiscono la procedura ex art. 243-bis e le previsioni normative ad essa più strettamente connesse. Al fine di non appesantire la trattazione, nel paragrafo ci si soffermerà esclusivamente su alcuni degli aspetti più rilevanti o di maggiore attualità tra quelli schematizzati in Tavola 1, a cui si rimanda per una più esaustiva rappresentazione dell'intera procedura e degli aspetti ad essa connessi. Innanzitutto, è opportuno ribadire come l'ordinamento già preveda dei mezzi ordinari di riequilibrio (regolati dagli articoli 193, comma 3 e 194, comma 2 del TUEL). Soltanto se questi si rivelino insufficienti e si paventi la possibilità di incorrere in una delle due ipotesi individuate dall'art. 244 TUEL, l'ente è legittimato a ricorrere alla procedura straordinaria di cui all'art. 243-bis. Si ricorda che, ai sensi dell'art. 193, al fine di assicurare il permanere degli equilibri generali di bilancio, "possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa

provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione”.

Inoltre, sempre al fine del ripristino degli equilibri di bilancio, lo stesso art. 193, comma 3 proroga al 31 luglio il termine entro cui gli enti locali possono modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza (in deroga all’art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che prevede che tariffe e aliquote debbano essere deliberate entro i termini previsti per il bilancio di previsione). A questo proposito, la misura straordinaria di cui all’articolo 243-bis, comma 8, lett. a) prevede un’ulteriore facoltà a sostegno dell’ente in pre-dissesto, il quale, per tutto il periodo di durata del piano, è legittimato a deliberare le aliquote e le tariffe nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente. Valga, come esempio, la deroga disposta dal comma 26 della legge di stabilità 2016, che per gli enti in pre-dissesto o dissestati non prevede la sospensione dell’efficacia delle deliberazioni degli enti locali nella parte in cui prevedono aumenti dei tributi e delle addizionali rispetto ai livelli di aliquote e tariffe applicabili nel 2015.

Tornando alle misure ordinarie di riequilibrio, l’articolo 194 prevede, per il pagamento dei debiti fuori bilancio di cui al comma 1, lettera a), la possibilità di far ricorso a mutui - oltre alla facoltà di concordare con i creditori un piano di rateizzazione della durata massima di 3 anni. Gli enti locali che hanno avuto approvato il piano di riequilibrio pluriennale, invece, hanno la possibilità di ricorrere all’assunzione di mutui, ai sensi dell’art. 243-bis, comma 8, lett. g), non solo per la copertura di debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento, ma anche per finanziare interventi finalizzati ad ottenere risparmi di gestione (pur nel limite delle quote di capitale di mutui e prestiti obbligazionari rimborsate nell’esercizio precedente). In entrambi i casi, inoltre, gli enti in riequilibrio possono agire in deroga dei limiti di cui all’art. 204, comma 1 del TUEL⁽⁷⁾.

7 Oltre al rispetto delle condizioni di cui all’articolo 203 (avvenuta approvazione del rendiconto dell’esercizio del penultimo anno precedente quello in cui si intende deliberare il

La prima rilevante conseguenza derivante dall'adesione alla procedura di riequilibrio pluriennale è in termini sospensivi. Innanzitutto, viene "congelata" la possibilità per la Corte dei Conti, in caso di accertamento di comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario, di assegnare agli enti i termini per l'adozione delle necessarie misure correttive, in applicazione dell'art. 6, comma 2, del Decreto lgs. 149/2011. La sospensione decade nel caso in cui il piano di riequilibrio non venga presentato entro 90 giorni dall'esecutività della delibera di adesione alla procedura di riequilibrio ovvero venga rigettato dalla Corte, o, ancora, la Corte stessa accerti grave e reiterato inadempimento degli obiettivi intermedi nonché, naturalmente, in caso di mancato riequilibrio entro la durata prefissata del piano. Sono sospese, fino alla data di approvazione o di diniego del piano, anche le eventuali procedure esecutive intraprese nei confronti dell'ente.

Dalla lettura degli articoli 243-bis e seguenti del Testo Unico emerge una precisa distinzione dei ruoli assegnati dal legislatore al Ministero dell'Interno e alla Corte dei Conti. Il primo, oltre a rivestire un'ampia funzione di supporto, anche in termini di confronto dialettico con l'ente, si occupa, per mezzo della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali, della fase istruttoria e formula eventualmente rilievi o richieste all'ente in merito al piano di riequilibrio presentato, al cui esito trasmette una relazione

ricorso a forme di indebitamento e avvenuta deliberazione del bilancio di previsione nel quale sono iscritti i relativi stanziamenti), l'art. 204 del Testo Unico prevede che l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato solo se l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui precedentemente contratti, a quello dei prestiti obbligazionari precedentemente emessi, a quello delle aperture di credito stipulate e a quello derivante da garanzie prestate ai sensi dell'articolo 207, al netto dei contributi statali e regionali in conto interessi, non supera il 10 per cento delle entrate relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Per gli enti locali di nuova istituzione si fa riferimento, per i primi due anni, ai corrispondenti dati finanziari del bilancio di previsione. Il rispetto del limite è verificato facendo riferimento anche agli interessi riguardanti i finanziamenti contratti e imputati contabilmente agli esercizi successivi. Non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

alla competente sezione regionale della Corte, la quale decide in merito all'approvazione o meno del piano. Alla Corte è assegnata anche la funzione di monitoraggio, intermedio e finale, nonché l'eventuale esperimento dell'avvio della procedura del dissesto guidato, la cui formalizzazione è comunque demandata al Ministero, per mezzo delle sue appendici territoriali, le Prefetture. D'altra parte, Il Ministero definisce i criteri di riparto, gestisce il procedimento per la gestione delle richieste e l'assegnazione delle risorse relative al Fondo di rotazione per la stabilità degli enti territoriali. In caso di ricorso sui provvedimenti di ammissione al Fondo di rotazione, la competenza torna in capo alla Corte dei Conti, innanzi alle Sezioni riunite.

In sostanza, si delinea un quadro in cui sono rinvenibili sia profili diarchici che tratti tipici dei sistemi di checks and balances, in cui il poteri di decisione, controllo e verifica riconosciuti alla Corte dei Conti sono in qualche modo ancorate alle prerogative ed alle azioni esperite dal Ministero dell'Interno, l'efficacia delle cui azioni e prerogative è al tempo stesso subordinata alla deliberazione della competente sezione della Corte in merito all'adozione o diniego del Piano di riequilibrio presentato, chiave di volta della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Si evidenzia peraltro la prevalenza delle prerogative assegnate dal legislatore alla Corte, anche in considerazione dell'esclusività della giurisdizione in materia di contabilità pubblica garantita dall'art. 103 della Costituzione. Difatti, le Sezioni riunite decidono in via esclusiva in merito ai ricorsi avverso la decisione di approvazione o diniego del piano nonché sui ricorsi in merito all'ammissione al fondo di rotazione. D'altra parte, appare eccessivamente formalizzato e "scadenzato" il monitoraggio dell'esecuzione del piano, che rischia di risolversi in un mero adempimento burocratico.

Altro aspetto di rilievo è la questione della modifica del piano di riequilibrio finanziario pluriennale. Anche nel caso in cui non sia ancora intervenuta la pronuncia della Corte di approvazione del piano, tale facoltà è infatti ristretta a poche ipotesi, tassativamente individuate dal legislatore. Una tale rigidità presenta dei profili problematici, anche alla luce della durata in cui si articolano i piani di riequilibrio, che possono coprire un

arco temporale lungo fino a 10 anni, periodo di tempo sufficientemente ampio perché emergano delle necessità di adeguamento, non necessariamente di derivazione endogena, che non era possibile prevedere. Ciò premesso, le ipotesi in cui all'ente è riconosciuta la facoltà di modificare il piano di riequilibrio sono i seguenti:

- da parte di una amministrazione appena insediata, se per il piano già presentato dalla precedente non sia già intervenuta la delibera di approvazione o diniego da parte della Corte (rimodulazione ai sensi dell'art. 243-bis, comma 5, secondo periodo del TUEL);
- accertamento, in fase di monitoraggio, di un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi in misura superiore rispetto a quanto previsto nel piano di riequilibrio (richiesta di rimodulazione ai sensi dell'art. 243-quater, commi 7-bis e 7-ter del TUEL);
- per gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio o ne hanno conseguito l'approvazione dal 2013 al 2015, facoltà di rimodulare o riformulare il piano in coerenza con l'arco temporale di trenta anni previsto per il riaccertamento straordinario dei residui, ferma restando la durata massima decennale prevista dal TUEL (rimodulazione/riformulazione ai sensi del comma 714 legge 208/2015).

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, la Corte dei Conti - Sezione autonomie ha stabilito che "L'introduzione dei commi 714 e 715 [della legge di stabilità 2016] riconosce la facoltà di riformulare o rimodulare il piano già approvato o presentato solo per consentire il ripiano del disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui nei termini e con le modalità stabilite dall'art. 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 e dal decreto ministeriale 2 aprile 2015 ma lascia impregiudicati i vincoli normativi e gli impegni già assunti da ciascun ente al momento dell'approvazione del piano"⁽⁸⁾.

8 Deliberazione n. 13/SEZAUT/2016/QMIG.

In altre parole, la possibilità di rimodulare o riformulare il piano (interpretata dalla Corte come distinzione simmetrica a quella tra enti che hanno avuto il piano approvato o lo abbiano solo adottato) in coerenza all'arco di tempo trentennale previsto per il ripiano della quota di disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi non si estende alla quota di maggior disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui imposta agli enti in riequilibrio dall'art. 243-bis, comma 8, lett. e) del Testo Unico.

L'adeguamento normativo operato con il comma 714 si rendeva necessario in ragione del passaggio al nuovo ordinamento contabile, che ha fissato un riaccertamento straordinario dei residui imponendo la cancellazione di residui attivi e passivi in assenza di obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute e ha previsto la conseguente determinazione del fondo crediti di dubbia e difficile esazione. Alla generalità degli enti è stata concessa, con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2 aprile 2015, la possibilità di ripianare gli eventuali disavanzi derivanti dal riaccertamento straordinario dei residui su un arco di tempo trentennale. Si sottolinea come diversi attori istituzionali, in primis ANCI, abbiano a più riprese ed in diverse sedi sostenuto l'adozione di una differente interpretazione della norma in questione, al fine di risolvere una disparità di trattamento che si veniva a creare tra gli enti in pre-dissesto e la generalità degli enti: questi ultimi possono infatti recuperare l'eventuale squilibrio finanziario (disavanzo) generato dal riaccertamento straordinario dei residui in un arco temporale maggiore (30 anni), rispetto agli enti che hanno aderito alla procedura di riequilibrio finanziario, i quali sono stati tenuti prima degli altri ad attuare una revisione straordinaria di tutti i residui attivi e passivi conservati in bilancio. A fronte della chiusura riscontrata, l'Associazione ha provato, senza successo, ad agire in via emendativa, proponendo di eliminare dal disposto del comma 714 l'inciso in cui si fa riferimento alla durata massima del piano di riequilibrio, al fine di consentire agli enti in procedura di riequilibrio finanziario, fermo restando tutte le altre norme relative al pre-dissesto, di ripianare il disavanzo da revisione straordinaria dei residui, ex art. 243-bis TUEL, comma

8, lett. e), nello stesso periodo di tempo concesso a tutti gli altri enti con il D.M. 2 aprile 2015. Partendo infatti dall'assunto che la disciplina del pre-dissesto non viene modificata, gli enti interessati, acquisiti gli accordi con i creditori, ripianerebbero i debiti fuori bilancio comunque in accordo con i piani di rateazione sottoscritti, rateizzando quindi fino a trent'anni il restante disavanzo.

Una parziale apertura è tuttavia rappresentata dal comma 714-bis della legge di stabilità 2016, introdotto dall'art. 15 del Decreto Legge 113/2016, il quale prevede, per gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio o ne hanno conseguito l'approvazione, la possibilità di rimodulare o riformulare il piano entro il 30 settembre 2016, fermo restando la sua durata originaria e quanto previsto nel comma 7 dell'articolo 243-bis del TUEL, per tenere conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del Testo Unico. La previsione di cui al nuovo comma 714-bis riconosce agli enti in pre-dissesto la facoltà di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio, al fine di inserire il disavanzo derivante dal rendiconto 2015, aumentando così il montante delle passività che possono essere ripianate su un arco temporale massimo decennale (o periodo inferiore in base alla durata del piano originariamente approvato). Viene altresì consentito di inserire nel piano anche i debiti fuori bilancio non inclusi originariamente.

Come anticipato, una delle principali criticità legate alla procedura del pre-dissesto è la rigidità degli strumenti previsti a supporto del riequilibrio finanziario. In particolare, al fine di usufruire di una rilevante iniezione di liquidità, tramite l'accesso al Fondo di rotazione per assicurate la stabilità finanziaria degli enti locali di cui al comma 243-ter, agli enti è richiesto di ridurre le spese correnti in tempi e in proporzioni puntualmente definiti (art. 243-bis, comma 9), rendendo di fatto problematico l'accesso al Fondo.

Sarebbe perciò opportuno rivedere gli obiettivi di contenimento previsti dall'attuale disciplina in base al target di spesa, piuttosto che sulla mera

riduzione lineare da misurare al termine del periodo di riferimento; ciò garantirebbe l'obiettivo stabilito dalla legge contenendo, entro limiti più sostenibili in relazione all'attuale congiuntura economica, il sacrificio imposto agli enti e, pertanto, ai cittadini. Analogamente, la previsione di un termine di tre anni per il raggiungimento dell'obiettivo di riduzione della spesa non appare congruo rispetto alla possibile durata massima del piano.

Inoltre, al fine di far emergere lo sforzo prodotto dal singolo ente in tema di risparmio di spesa, sarebbe necessario sottrarre, dalla base di calcolo utile ai fini del computo delle riduzioni, le voci di spesa integralmente finanziate o determinate da fattori che non sono sotto il controllo dell'ente stesso, quali:

- il servizio di smaltimento rifiuti e il servizio acquedotto, in quanto vi è un obbligo di copertura totale a carico della fiscalità locale, con l'applicazione di tariffe adeguate al raggiungimento di tale obiettivo e, quindi, con un effetto neutro rispetto al risanamento;
- le spese finalizzate alla pubblica illuminazione, in ragione della valenza strategica del servizio in termini di tutela dell'ordine pubblico delle aree urbane (spesso, e in particolare nelle aree degradate, gli organi preposti al rispetto dell'ordine pubblico richiedono un incremento del livello di illuminazione, determinando un incremento della spesa sostenuta dall'ente);
- le spese relative all'affidamento di minori da parte della magistratura a strutture protette, alla luce dell'importanza di tale voce di spesa in termini di protezione dell'infanzia e dell'alto valore sociale delle azioni, peraltro imposte, dell'ente locale;
- per ciò che attiene al trasporto pubblico locale, l'esclusione dovrebbe invece essere messa in relazione con la consistente riduzione delle risorse che questo comparto ha subito negli ultimi anni, determinando disagi e riduzioni in termini quali-quantitativi dei servizi erogati, in un

settore che, peraltro, ha valenza strategica in termini di difesa ambientale e volano di sviluppo economico delle aree urbane.

Infine, un'ulteriore misura che potrebbe rivelarsi decisiva al fine di favorire l'accesso al Fondo sarebbe quella di prevedere dei margini di compensazione, introducendo la facoltà per l'ente aderente alla procedura pluriennale di riequilibrio di compensare, nel corso del quinquennio, le

Tavola 1. Iter procedurale riequilibrio finanziario pluriennale

RIFERIMENTO NORMATIVO TUEL (ulteriori norme collegate alla disposizione)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
Art. 243-bis, commi 1, 3 e 4	Deliberazione consiliare di ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale	Non può essere iniziata qualora sia decorso il termine assegnato dal Prefetto per la deliberazione di dissesto (art. 6, comma 2 d.lgs. 149/2011, cd. dissesto guidato)	
Art. 243-bis, comma 2	Trasmissione deliberazione alla competente sezione regionale della Corte dei Conti e al Ministero dell'Interno	Entro 5 giorni dalla data di esecutività della delibera di adesione alla procedura di riequilibrio	
Art. 243-bis, comma 5 (Art. 4-bis, comma 2, D. lgs.149/2011)	Deliberazione consiliare di adozione di un piano di riequilibrio finanziario pluriennale della durata massima di 10 anni	Entro di 90 giorni (il termine perentorio) dalla data di esecutività della delibera di adesione alla procedura di riequilibrio	
Art. 243-quater, commi 1 e 2	Trasmissione del piano di riequilibrio alla competente sezione regionale della Corte dei Conti e alla Commissione per la Finanza degli organici degli enti locali	Entro 10 giorni dalla data della delibera di adozione del piano di riequilibrio	

misure di rientro e contrazione della spesa corrente, purché venga assicurata la riduzione prevista dalla legge, in termini aggregati. Si tratta di una scelta che rispetterebbe l'attuazione del principio di accountability più volte auspicato dal legislatore, consentendo a ciascun ente, in attuazione di proprie scelte di carattere puramente gestionale, di allocare diversamente le somme in bilancio.

	NOTE	NOTE/2
	<p>Presupposto: sussistenza di squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto non risolvibili tramite le misure ordinarie di cui agli articoli 193 e 194.</p> <p>Anche in considerazione delle pronunce delle competenti sezioni regionali della Corte dei Conti</p>	<p>Sospende temporaneamente la possibilità per la Corte di assegnare il termine per l'adozione delle misure correttive dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto del patto di stabilità interno (art. 6, lett. a) art. 243-bis).</p> <p>Sospende, fino alla data di approvazione o diniego del piano di riequilibrio, le procedure esecutive intraprese nei confronti dell'ente</p>
	<p>Il piano deve essere corredato del parere dell'organo di revisione</p>	<p>Possibilità, in caso di inizio mandato, di rimodulare il piano di riequilibrio entro 60 giorni dalla Relazione di inizio mandato (a condizione che per la delibera di adesione alla procedura di riequilibrio presentata dalla precedente amministrazione non risulti ancora intervenuta la delibera della Corte dei conti di approvazione o di diniego)</p>
	<p>La Commissione, entro 60 giorni dalla presentazione del piano, svolge la necessaria istruttoria, al cui esito redige una relazione finale, che è trasmessa alla sezione regionale della Corte dei Conti</p>	<p>In fase istruttoria, la Commissione può formulare rilievi o richieste istruttorie, cui l'ente è tenuto a rispondere entro 30 giorni</p>

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO TUEL (ulteriori norme collegate alla disposizione)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
<p>Art. 243-quater, commi 3, 4 e 5</p> <p>(Art. 103, secondo comma, Costituzione)</p>	<p>La Corte delibera sull'approvazione o sul diniego del piano</p>	<p>Entro 30 giorni dalla ricezione della documentazione di cui al comma 1 (piano di riequilibrio da parte dell'Ente e relazione finale da parte della Commissione)</p>	
<p>Art. 243-quater, comma 6, 7-bis e 7-ter</p>	<p>Trasmissione, da parte dell'organo di revisione, di una relazione periodica sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi al Ministero dell'Interno e alla competente sezione regionale della Corte dei Conti</p>	<p>Entro 15 giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre</p>	
<p>Art. 243-quater, comma 6</p>	<p>Trasmissione, da parte dell'organo di revisione, di una relazione finale sulla completa attuazione del piano e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti al Ministero dell'Interno e alla competente sezione regionale della Corte dei Conti</p>	<p>Entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano</p>	
<p>Art. 243-quater, comma 7</p> <p>(Art. 6, comma 2 D. Lgs. 149/2011)</p>	<p>Applicazione Art. 6, comma 2 D. Lgs. 149/2011, con l'Assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a 20 giorni per la deliberazione di dissesto.</p>		

	NOTE	NOTE/2
	<p>In caso di approvazione del piano, la Corte vigila sull'esecuzione dello stesso, adottando in sede di controllo (243-bis, comma 6, lett. a), apposita pronuncia.</p> <p>La delibera di accoglimento o diniego del piano è comunicata al Ministero dell'interno.</p> <p>La delibera di approvazione o diniego del piano è impugnabile entro 30 giorni, nelle forme del giudizio ad istanza di parte, innanzi alle sezioni riunite della Corte dei Conti che si pronunciano entro 30 giorni dal deposito del ricorso.</p>	<p>Sospensione delle procedure esecutive intraprese nei confronti dell'ente fino alla scadenza del termine per impugnare e, nel caso di presentazione del ricorso sino alla relativa decisione.</p>
	<p>Ai fini del controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio.</p> <p>Qualora, durante la fase di attuazione, dovesse emergere un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto, l'ente può presentare direttamente alla competente sezione della Corte dei Conti una proposta, corredata del parere positivo dell'organo di revisione, per la rimodulazione del Piano, anche in termini di riduzione della sua durata.</p>	<p>In caso di esito positivo della procedura di cui al comma 7-bis (si applicano i commi 3,4 e 5), l'ente provvede a rimodulare il piano di riequilibrio in funzione della minor durata dello stesso.</p>
	<p>Ai fini del controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio.</p>	
	<p>In caso di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - mancata approvazione del piano entro il termine perentorio di 90 giorni dalla delibera di adesione alla procedura di riequilibrio; - diniego dell'approvazione del piano; - accertamento da parte della competente sezione regionale della Corte dei Conti di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi; - mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario al termine del periodo di durata del piano. 	

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO TUEL (ulteriori norme collegate alla disposizione)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
Art. 243-bis, commi 6 e 7 (Art. 194)	Il piano di riequilibrio deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate		

	NOTE	NOTE/2
	<p>Il piano di riequilibrio, oltre alla ricognizione obbligatoria di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ex art. 194TUEL, deve comunque contenere:</p> <p>a) le eventuali misure correttive adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti;</p> <p>b) la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio rilevati, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio;</p> <p>c) l'individuazione, con relative quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo, di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per l'integrale ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio entro il periodo massimo di dieci anni, a partire da quello in corso alla data di accettazione del piano;</p> <p>d) l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio</p>	<p>Ricognizione obbligatoria di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ex art. 194TUEL.</p> <p>Possibilità di finanziare i debiti fuori bilancio mediante un piano di rateizzazione convenuto con i creditori, nei limiti della durata massima del piano di riequilibrio</p>

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO TUEL (ulteriori norme collegate alla disposizione)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
Art. 243-bis, commi 8, 9 e 9-bis (Art. 155 Art. 1, comma 714, legge 208/2015)	Al fine di assicurare il prefissato graduale riequilibrio finanziario, l'ente:		

	NOTE	NOTE/2
	a) Può deliberare le aliquote o le tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita;	
	b) È soggetto ai controlli centrali in materia di copertura di costo dei servizi a domanda individuale (36%), acquedotto (80%), smaltimento dei rifiuti solidi urbani (100%) (art. 243, comma 2);	Per le modalità di determinazione dei costi complessivi di gestione si veda l'art. 243, comma 3
	c) È tenuto ad assicurare che i costi per il servizio acquedotto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani siano coperti integralmente dai proventi delle relative tariffe;	In tal caso ilTUEL non prevede esplicitamente la verifica tramite apposita certificazione (vs. art. 243, comma 2)
	d) È soggetto al controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione per la Finanza degli organici degli enti locali (art. 243, comma 1);	Il controllo è esercitato prioritariamente in relazione alla verifica sulla compatibilità finanziaria
	e) E' tenuto ad effettuare una revisione straordinaria dei residui attivi e passivi, un sistematico accertamento delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio ed una verifica della consistenza ed integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione	Gli enti locali che nel corso degli anni dal 2013 al 2015 hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione possono ripianare la quota di disavanzo applicato al piano di riequilibrio, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015. Entro il 30 settembre 2016, i medesimi enti, ferma restando la durata massima del piano di riequilibrio come prevista dall'articolo 243-bis, comma 5 possono provvedere a rimodulare o riformulare il precedente piano in coerenza con l'arco temporale di trenta anni previsto per il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.
	f) E' tenuto ad effettuare una rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica e valutazione dei costi di tutti i servizi erogati e della situazione di tutti gli organismi e delle società partecipati e dei relativi costi e oneri a carico dell'ente;	Vedi anche commi 611-616 legge di stabilità 2015 (razionalizzazione società partecipate) e schema di decreto recante testo unico in materia di società a partecipazione pubblica, articoli 20 (razionalizzazione periodica delle partecipazioni pubbliche) e 24 (revisione straordinaria delle partecipazioni)

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO TUEL (ulteriori norme collegate alla disposizione)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
<p>Art. 243-ter</p>	<p>Presentazione della domanda di accesso al Fondo di rotazione</p>	<p>Contestualmente alla presentazione della delibera di ricorso alla procedura di riequilibrio (art. 243-bis, comma 2)</p>	
<p>Art. 243-sexies</p>			

	NOTE	NOTE/2
	<p>g) Può procedere all'assunzione di mutui per la copertura di debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento in deroga ai limiti di cui all'art. 204, comma 1, nonché accedere al Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali, a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - si sia avvalso della facoltà di cui alla lett. a); - abbia previsto di alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per fini istituzionali; - abbia provveduto alla rideterminazione della dotazione organica (art. 259, comma 6). Può inoltre contrarre, ai sensi del comma 9-bis, mutui per spese di investimento relative a progetti e interventi che garantiscano l'ottenimento di risparmi di gestione funzionali al raggiungimento degli obiettivi fissati nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale, per un importo non superiore alle quote di capitale dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti ed emessi, rimborsate nell'esercizio precedente 	<p>In caso di accesso al Fondo di rotazione di cui all'articolo 243-ter, l'Ente deve adottare entro il termine dell'esercizio finanziario le seguenti misure di riequilibrio della parte corrente del bilancio:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) a decorrere dall'esercizio finanziario successivo, riduzione delle spese di personale; b) entro il termine di un triennio, riduzione almeno del 10% delle spese per prestazioni di servizi, di cui all'intervento 03 della spesa corrente; c) entro il termine di un triennio, riduzione almeno del 25% delle spese per trasferimenti, di cui all'intervento 05 della spesa corrente, finanziate attraverso risorse proprie; d) blocco dell'indebitamento, fatto salvo quanto previsto dal primo periodo del comma 8, lettera g), per i soli mutui connessi alla copertura di debiti fuori bilancio pregressi.
	<p>La domanda – previa dichiarazione dell'ente nella deliberazione di ricorso alla procedura di riequilibrio di volersi avvalere della facoltà di accedere al Fondo di rotazione- va corredata da idonea documentazione che dimostri effetti ed entità delle misure di riequilibrio della parte corrente del bilancio ex art. 243-bis, comma 9, fermo restando la necessità di previsione nel piano di riequilibrio finanziario delle misure indicate nell'art. 243-bis, comma 8, lett. g).</p>	<p>Le risorse provenienti dal Fondo di rotazione sono destinate esclusivamente al pagamento dei debiti presenti nel piano di riequilibrio. Su tali risorse non sono ammessi atti di sequestro o pignoramenti.</p>
	<p>Il Ministero dell'Interno, entro dieci giorni dalla ricezione della deliberazione di cui all'art. 243-bis, comma 2 e della domanda di accesso al Fondo di rotazione, comunica all'ente la quota massima attribuibile, nei limiti delle risorse effettivamente disponibili e riservandosi la conferma definitiva dell'importo all'esito della relativa istruttoria, con l'adozione, due volte l'anno, entro il 15 giugno e il 15 novembre, di un piano di riparto del fondo stesso.</p>	<p>L'anticipazione attribuibile a ciascun ente, nei limiti della disponibilità annua di cui all'art. 2 del DM 11 gennaio 2013, nella misura dell'80% dell'importo massimo fissato in euro 300 per abitante per i comuni e euro 20 per abitante per le province e città metropolitane,</p> <ul style="list-style-type: none"> a) ridotto del 10%, per gli enti che non dimostrino di conseguire, nell'ultimo degli esercizi conseguiti nel piano di riequilibrio, un riduzione complessiva di almeno il 5% rispetto all'ultimo rendiconto approvato al momento dell'adozione del piano;

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO TUEL (ulteriori norme collegate alla disposizione)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
(D.M. 11 gennaio 2013)			

Fonte: Elaborazione IFEL

	NOTE	NOTE/2
		b) incrementato fino al 25%, se l'ente, previa insussistenza delle condizioni di cui al punto a), dimostri di aver operato le riduzioni di cui alle lettere b) e c) dell'art. 243-bis, comma 9 in misura superiore di almeno il 5% rispetto a quella minima stabilita per legge (rispettivamente, 10% e 25%).
	La richiesta dell'anticipazione, nei limiti dell'importo massimo comunicato, è inoltrata dall'ente locale al Ministero dell'Interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, all'atto della trasmissione del piano di riequilibrio.	
	La concessione dell'anticipazione è disposta dal Ministero dell'Interno - previa approvazione del piano di riequilibrio da parte della competente sezione regionale della Corte dei Conti – entro 15 giorni dall'adozione del piano di riparto.	Il provvedimento di ammissione o diniego al Fondo di rotazione può essere impugnato entro 30 giorni, innanzi alle sezioni riunite della Corte dei Conti, che si pronunciano in unico grado (art. 243-quate, comma 5)
	L'anticipazione richiesta è erogata, mediante operazione di giro fondi, sulla contabilità speciale intestata all'ente, in un'unica soluzione entro 15 giorni successivi al provvedimento di concessione	L'anticipazione è imputata contabilmente alle accensioni di prestiti (codice Siope 5311 Mutui e prestiti da enti del settore pubblico) e non rileva ai fini dei limiti alla contrazione di mutui di cui all'art. 204)
	La restituzione dell'anticipazione è effettuata, mediante operazione di giro fondi, sull'apposita contabilità speciale intestata al Ministero dell'Interno, in un periodo massimo di 10 anni, decorrenti dall'anno successivo a quello di erogazione dell'anticipazione, con rate semestrali di pari importo, entro il termine del 30 aprile e del 30 ottobre.	In caso di mancata restituzione delle rate semestrali entro i termini previsti, una pari somma è recuperata dalle risorse a qualunque titolo dovute dal Ministero dell'Interno, con relativo versamento sull'apposita contabilità speciale.
	La durata effettiva del periodo di restituzione e l'importo delle rate devono essere previsti nel piano di riequilibrio.	La restituzione dell'anticipazione è imputata contabilmente tra i rimborsi (codice Siope 3311 Rimborsi mutui e prestiti ad enti del settore pubblico).

4. Il dissesto finanziario: iter procedurale

La principale differenza tra la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ed il dissesto finanziario è la cesura netta tra gestione pregressa e futura. Nella disciplina del dissesto, gli organi istituzionali dell'ente si limitano ad assicurare condizioni stabili di equilibrio della gestione finanziaria rimuovendo le cause strutturali che hanno determinato lo squilibrio, mentre l'organo straordinario di liquidazione provvede al ripiano dell'indebitamento pregresso (art. 245, commi 2 e 3 TUEL).

La disciplina del dissesto è puntualmente normata dal legislatore in ogni singolo aspetto e si presenta più articolata e complessa rispetto alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Ciò in ragione dell'attitudine, propri di un istituto mutuato dalla normativa fallimentare, di incidere significativamente sui rapporti giuridici tra amministrazione e privati nonché dell'opportunità di contestualizzare le numerose deroghe (su tutte, la deroga ai limiti alla contrazione di mutui ex art. 204, comma 1) di cui è permeata la disciplina al fine di consentire agli enti di avvalersi di misure di risanamento più sostenibili.

Anche con riferimento al dissesto, si è ritenuto utile organizzare in una tavola sinottica i passaggi caratterizzanti l'iter procedimentale, con separata indicazione di adempimenti, termini da rispettare e conseguenze per l'ente, organi e soggetti (interni ed esterni) interessati. In Tavola 2 è quindi offerta una schematizzazione dell'articolata procedura del dissesto, ed i profili ad essa più strettamente connessi. Rimandando alle precedenti sezioni del presente capitolo per un'analisi dell'evoluzione normativa e dei principali fattori di criticità della procedura, si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sulle questioni di primaria attualità e rilevanza.

Il Decreto legge 113/2016 ha introdotto alcune importanti novità allo scopo di facilitare il risanamento degli enti locali in stato di dissesto finanziario. Innanzitutto, l'art. 14 del decreto prevede la possibilità per comuni, province e città metropolitane di beneficiare di un'erogazione di anticipazioni di liquidità da destinare al pagamento dei debiti pregressi, sotto forma di

un contributo triennale (dal 2016 al 2018) fino ad un massimo di 150 milioni annui per gli enti che hanno dichiarato il dissesto dal 1° settembre 2011 al 31 maggio 2016 ed un analogo contributo biennale (per gli anni 2019 e 2020) di pari importo massimo annuo per gli enti che hanno dichiarato il dissesto successivamente al 1° giugno 2016 o lo dichiareranno entro la fine del 2019. L'anticipazione attribuita viene destinata all'incremento della massa attiva della gestione liquidatoria per il pagamento dei debiti ammessi con le modalità di cui all'articolo 258 del TUEL.

Viene poi esteso da quattro a cinque anni il termine entro il quale le province e le città metropolitane possono, al fine raggiungere l'equilibrio, completare la riorganizzazione dei servizi e la razionalizzazione degli organismi partecipati. Altra significativa modifica alla disciplina viene apportata dal recepimento di una delle alternative proposte da ANCI per ovviare alle situazioni in cui gli enti dissestati non dispongano di una massa attiva sufficiente a coprire l'intera massa passiva: come misura straordinaria, viene infatti concesso a tali enti di poter aderire alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale. Tale previsione consente, in particolare, di beneficiare della possibilità di accedere al Fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter. Infine, è stata accolta la richiesta di esplicitare l'inclusione dell'Erario tra i creditori dell'ente dissestato per i quali l'OSL può proporre un accordo transattivo per il pagamento di parte del credito.

Tuttavia, uno dei principali nodi della procedura rimane irrisolto, quello dei tempi in cui i comuni devono presentare un'ipotesi di bilancio che riporti l'ente in una condizione di equilibrio. In via generale, infatti, gli enti devono presentare un'ipotesi che garantisca l'effettivo riequilibrio con riferimento al medesimo esercizio in cui viene deliberato il dissesto. In particolare, gli enti che hanno validamente deliberato il bilancio di previsione entro il 1° giugno devono presentare al Ministero dell'Interno un'ipotesi di bilancio che preveda di realizzare il riequilibrio entro il termine dell'esercizio in cui viene dichiarato dissesto finanziario. Tale previsione sembra arduamente attendibile: un ente caratterizzato da squilibri tali da indurre l'amministrazione a dichiarare il dissesto, si-

tuazione che con ogni probabilità è il risultato di problemi sedimentatisi nel corso degli anni, difficilmente può - pur ricorrendo alle misure straordinarie previste dall'ordinamento - ridurre nell'arco di pochi mesi le spese e, ancora più difficilmente, incrementare le entrate nella misura necessaria ad assicurare il richiesto riequilibrio del bilancio (nel caso dell'introduzione di nuove imposte, come quella di soggiorno, si ricorda che le delibere che le istituiscono divengono efficaci a partire dall'esercizio finanziario successivo a quello delle loro adozioni). Consapevole di tale criticità, il legislatore ha parzialmente modificato la disciplina a partire dal 2014, introducendo la facoltà di realizzare il riequilibrio entro un periodo massimo di tre anni, nel caso in cui il riequilibrio sia significativamente condizionato dall'esito delle misure di riduzione dei costi dei servizi e dalla razionalizzazione degli organismi partecipati. Tuttavia, tale possibilità è prevista, ai sensi dall'art. 259, comma 1-ter, soltanto per i comuni con oltre 20.000 abitanti (come anticipato per le province e le città metropolitane il DL 113/2016 ha ulteriormente esteso l'arco temporale da 4 a 5 anni). Invece, sarebbe non solo utile ma necessario consentire anche ai comuni sino a 20 mila abitanti, nel caso in cui ricorrano le condizioni di cui all'art 259, comma 1-ter, di raggiungere il riequilibrio entro l'esercizio in cui si completa la riorganizzazione dei servizi comunale e la razionalizzazione di tutti gli organismi partecipati e, comunque, nel tempo massimo di 3 anni dalla dichiarazione di dissesto.

Come osservato per la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, anche nel caso del dissesto occorre approfondire alcune questioni legate alla necessità di rendere la disciplina coerente con il nuovo quadro disegnato dall'armonizzazione: la normativa vigente non consente infatti agli enti dissestati di applicare il D.lgs 118/2011 e ss.mm.ii, privandoli, tra l'altro, della possibilità di deliberare il riaccertamento straordinario dei residui e di ripianare il relativo disavanzo in trent'anni. Inoltre, al fine di rendere tale procedura non solo efficace per una risoluzione strutturale del problema ma anche sostenibile per gli enti, sarebbe opportuno prevedere un termine più ampio per il risanamento, nonché escludere dal piano di rilevazione della massa passiva l'eventuale anticipazione di tesoro.

reria maturata precedentemente l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato. Infine, sarebbe ragionevole consentire a tali tipologie di enti - in ragione delle eccezionali difficoltà di natura amministrativo-contabile che sono chiamati ad affrontare - di costituire specifici uffici deputati al coordinamento delle operazioni di gestione dei crediti e dei debiti provenienti dalla gestione sub-dissesto, già di competenza della OSL, e di procedere, in caso di assoluta carenza d'organico, all'assunzione di un'unità di personale cui conferire le funzioni di responsabile del servizio finanziario, in deroga agli stringenti vincoli di finanza pubblica relativi alle spese di personale e, quindi, alle assunzioni.

Tavola 2. Il dissesto finanziario: Iter procedurale

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
<p>Art. 244</p> <p>Art. 246</p>	<p>Deliberazione consiliare recante formale ed esplicita dichiarazione di dissesto finanziario</p>		
<p>Art. 247</p> <p>Art. 6, comma 2, D.Lgs. 149/2011</p>	<p>Omissione della deliberazione di dissesto e avvio della procedura di dissesto "guidato"</p>	<p>Trascorso il termine assegnato dalla Corte per l'adozione delle misure correttive da parte dell'ente²</p>	

	NOTE	NOTE/2
	<p>Presupposto: l'ente non può più garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero esistono nei confronti dell'ente crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità ordinarie di cui agli artt. 193 e 194</p>	<p>La deliberazione di dissesto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non è revocabile; • ad essa è allegata una dettagliata relazione dell'organo di revisione che analizza le cause che hanno determinato il dissesto; • ove ne ricorrano le condizioni, è adottata dal Commissario (art. 141, comma 3); • può essere validamente adottata e produce gli effetti di cui all'art. 248 anche qualora sia stato validamente deliberato il bilancio di previsione per l'esercizio in corso, che continua ad esplicare la sua efficacia per l'intero esercizio¹. Gli ulteriori adempimenti e relativi termini, propri dell'OSL e del Consiglio, sono differiti al 1° gennaio dell'esercizio successivo.
	<p>La competente sezione regionale della Corte dei Conti, accertato l'inadempimento, trasmette gli atti al Prefetto e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, il quale, in caso di perdurare dell'inadempimento e di sussistenza delle condizioni di dissesto finanziario o "funzionale" accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei conti entro 30 giorni dalla trasmissione, assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la deliberazione di dissesto.</p>	<p>Decorso infruttuosamente tale termine, il Prefetto nomina un commissario per la deliberazione dello stato di dissesto e dà corso alla procedura per lo scioglimento del consiglio dell'ente ai sensi dell'articolo 141.</p>

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
<p>Art. 246</p> <p>Art. 248</p> <p>Art. 249</p> <p>Art. 250</p>	<p>Trasmissione deliberazione al Ministero dell'Interno e alla Procura regionale presso la Corte dei Conti competente per territorio, unitamente alla relazione dell'organo di revisione</p>	<p>Entro 5 giorni dalla data di esecutività³ della delibera di adesione alla procedura di riequilibrio</p>	

	NOTE	NOTE/2
<p>Dalla data di deliberazione di dissesto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sono sospesi i termini per la deliberazione di bilancio⁴; • l'ente non può impegnare per ciascun intervento somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso. I relativi pagamenti in conto competenza non possono mensilmente superare 1/12 delle rispettive somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di frazionamento in dodicesimi⁵; • non possono essere intraprese o perseguite azioni esecutive nei confronti dell'ente per i debiti che rientrano nelle competenze dell'OSL, i quali, comunque, non producono più interessi né sono soggetti a rivalutazione monetaria⁶; • i debiti insoluti e le somme dovute per anticipazioni di cassa già erogate non producono più interessi né sono soggetti a rivalutazione monetaria⁷; • i pignoramenti eventualmente eseguiti non vincolano l'ente ed il tesoriere; • non possono essere contratti nuovi mutui, ad eccezione di (fino all'8 novembre 2001): <ul style="list-style-type: none"> • mutui con oneri a totale carico di Stato e regioni); • mutuo assunto dall'OSL per nome e conto dell'ente ma con oneri pagati direttamente dal Ministero dell'Interno (art. 255, comma 2) 	<p>La deliberazione è pubblicata per estratto nella Gazzetta Ufficiale a cura del Ministero dell'Interno unitamente al decreto del Presidente della Repubblica di nomina dell'organo straordinario di liquidazione</p> <p>Gli amministratori riconosciuti dalla Corte dei Conti (cor-)responsabili del verificarsi del dissesto⁸:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non possono ricoprire, per 10 anni, incarichi politici o di revisore dei conti di enti locali, istituzioni ed organismi pubblici e privati; • se trattasi di Sindaci o presidenti di provincia, per 10 anni non sono candidabili né ricoprire alcuna carica in enti vigilanti o partecipati da enti pubblici; • sono passibili di una sanzione pecuniaria da parte della Corte compresa tra 5 e 20 volte la retribuzione mensile lorda 	

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
Art. 251	Delibera di attivazione delle entrate proprie	Nella prima riunione successiva alla dichiarazione di dissesto e comunque entro 30 giorni dalla data di esecutività della delibera	
Art. 252 Art. 253	Insediamento dell'organo straordinario di liquidazione	Entro 5 giorni dalla notifica del provvedimento di nomina disposta dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministero dell'Interno	
Art. 254 Art. 255 Art. 256	Competenze dell'OSL		

	NOTE	NOTE/2
	<p>Il consiglio (o il commissario ad acta) è tenuto a deliberare le imposte e tasse locali le aliquote e le tariffe nella misura massima consentita⁹ (anche per le imposte e tasse istituite successivamente).</p> <p>Ad eccezione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (per cui va assicurata complessivamente la copertura integrale dei costi di gestione, da deliberare entro 30 giorni dalla deliberazione di dissesto)¹⁰</p>	<p>La delibera:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non è revocabile; • ha efficacia per 5 anni dall'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato; • va comunicata alla Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali (COSFEL) entro 30 giorni dalla data di adozione, pena la sospensione dei contributi erariali.
	<p>Composizione dell'OSL:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un singolo commissario (per i comuni sino a 5mila abitanti) • 3 componenti (per i comuni con oltre 5mila abitanti e le province) <p>Per i componenti dell'OSL valgono le medesime incompatibilità previste dall'art. 236 per i revisori dei conti</p>	<p>Poteri dell'OSL:</p> <ul style="list-style-type: none"> • accedere a tutti gli atti dell'ente locale; • utilizzare il personale ed i mezzi operativi dell'ente locale, il quale, su richiesta dell'OSL, è tenuto a fornire idonei locali e attrezzature nonché il personale necessario; • emanare direttive burocratiche; • auto-organizzarsi e, per motivate esigenze, dotarsi di personale, acquisire consulenze e attrezzature¹¹; • denunciare alla procura regionale presso la Corte dei Conti e segnalare al Ministero dell'Interno tramite le prefetture eventuali danni cagionati all'ente o all'erario
	<p>L'OSL è competente per i fatti e atti di gestione verificatosi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato. In particolare per:</p>	<p>Non rientra nella competenza dell'OSL l'amministrazione di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • residui passivi relativi ai fondi a gestione vincolata; • debiti assistiti dalla garanzia della delegazione al pagamento ex art. 206

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
		Entro 180 giorni dall'inse- diamento (360 giorni per i comuni con oltre 250mila abitanti o capoluogo di pro- vincia e le province) ¹²	

	NOTE	NOTE/2
	<p>adozione piano di rilevazione della massa passiva¹³, che include i debiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di bilancio e fuori bilancio verificatesi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato; • derivanti dalle procedure esecutive estinte ex art. 248, comma 2; • derivanti da transazioni compiute dall'OSL ai sensi dell'art. 254, comma 7 	<p>Entro 5 giorni dalla formazione del piano, l'OSL lo deposita presso il Ministero dell'Interno e diviene esecutivo (256, comma 1).</p> <p>L'elenco delle passività escluse e la relativa documentazione sono allegati al piano</p>
	<p>acquisizione e gestione dei mezzi finanziari disponibili ai fini del risanamento (art. 255):</p>	<p>La massa attiva così determinata non può essere oggetto di sequestri o procedure esecutive.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - contributo dello Stato, nella forma di un mutuo¹⁴ assunto dall'OSL¹⁵ in nome e per conto dell'ente, in un'unica soluzione con CDP ed ammortizzato in 20 anni) con pagamento diretto di ogni onere da parte del Ministero dell'Interno (comma 2); 	<p>Solo per gli enti locali che hanno dichiarato lo stato di dissesto finanziario prima dell'entrata in vigore della legge costituzionale n. 3 del 2001 (8 novembre 2001)¹⁶</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - residui da riscuotere (comma 1); 	<p>Ad eccezione di quelli relativi a fondi a gestione vincolata</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - accertamenti di entrate tributarie per cui non erano stati predisposti i ruoli o il titolo d'entrata (comma 8) 	
	<ul style="list-style-type: none"> - ratei di mutuo disponibili in quanto non utilizzati (comma 1); 	<p>Ad eccezione dei mutui già attivati per investimenti, ivi compreso il pagamento delle relative spese</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - altre entrate (comma 1); 	<p>E' inoltre prevista la possibilità di destinare al finanziamento delle passività la quota non vincolata dell'avanzo di amministrazione (comma 11)</p>
	<ul style="list-style-type: none"> - se necessario, ed in deroga a specifiche destinazioni previste dalla legge, da proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili non indispensabili (comma 9); 	<p>L'ente può evitare le alienazioni, purché provveda ad assegnare proprie risorse finanziarie liquide, anche con la contrazione di un mutuo a proprio carico, per il valore stimato di realizzo dei beni. A tal fine, il limite di cui all'articolo 204, comma 1, è elevato dal 10 sino al 40%.</p>

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
		Entro 30 giorni dall'erogazione del mutuo	
		A seguito del definitivo accertamento della massa passiva ed attiva (e comunque entro 24 mesi dall'insediamento)	
		Entro 120 giorni dal deposito	
		Entro 20 giorni dalla notifica dell'eventuale decreto di approvazione	
		Entro ulteriore termine di 60 giorni dalla notifica dell'eventuale decreto di diniego	
		Entro 60 giorni dall'ultimazione delle operazioni di pagamento	
Art. 258	Delibera di Giunta di adozione della modalità semplificata di liquidazione dei debiti	Entro 30 giorni dalla relativa proposta da parte dell'OSL	

	NOTE	NOTE/2
	liquidazione e pagamento della massa passiva (art. 266)	
	Pagamento di acconti in misura proporzionale uguale per tutte le passività incluse nel piano di rilevazione	Successivamente, l'OSL può disporre ulteriori acconti
	Predisposizione (e deposito presso il Ministero dell'Interno) di un piano di estinzione delle passività, includendo le passività accertate successivamente all'esecutività del piano di rilevazione dei debiti	
	Il piano di estinzione è sottoposto all'approvazione del Ministro dell'Interno (che si avvale del parere consultivo della COSFEL)	Il decreto di approvazione è notificato all'ente locale ed all'OSL tramite la prefettura. In allegato sono individuate le pretese escluse dalla liquidazione ¹⁷ .
	Pagamento da parte dell'OSL delle passività residue, fino alla concorrenza della massa attiva realizzata	Nel caso in cui l'insufficienza della massa attiva è tale da compromettere il risanamento, il Ministro dell'Interno, su proposta della COSFEL, può stabilire misure straordinarie, anche in deroga alle norme vigenti, ma comunque senza oneri a carico dello Stato
	Presentazione di un nuovo piano di estinzione che tenga conto delle prescrizioni del Ministero dell'Interno	
	Approvazione del rendiconto della gestione e trasmissione all'organo regionale di controllo ed all'organo di revisione dell'ente	
	<p>L'OSL:</p> <ul style="list-style-type: none"> • delibera l'accensione del mutuo di cui all'art. 255, comma 2, nella misura (solo in caso di dissesto deliberati prima dell'8 novembre 2001); • effettuata una sommaria deliberazione sulla fondatezza del credito e conseguita la disponibilità del mutuo, può proporre, anche periodicamente, individualmente ai creditori¹⁸ la transazione da accettare (offrendo tra il 40 ed il 60% del debito, in relazione all'anzianità dello stesso, entro un termine prefissato e comunque non superiore a 30 giorni), con rinuncia ad ogni altra pretesa e liquidazione obbligatoria entro 30 giorni dall'accettazione della transazione. (comma 3); 	<p>L'ente è tenuto, per l'importo necessario a finanziare, insieme al mutuo a carico dello stato, tutti i debiti di cui ai commi 3 e 4 e le relative spese di liquidazione, a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • deliberare l'accensione di un mutuo a proprio carico¹⁹ o, in alternativa, • mettere a disposizione risorse finanziarie liquide <p>In caso di eccedenza di disponibilità si provvede alla riduzione dei mutui, con priorità per quello a carico dell'ente dissestato</p>

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
<p>Art. 259</p> <p>Art. 261</p> <p>Art. 262</p>	<p>Presentazione al Ministero dell'Interno da parte del consiglio dell'ente dell'ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato</p>	<p>Entro 3 mesi dall'emanazione del DPR di nomina dell'OSL (termine sospeso in caso di indizione di elezioni amministrative sino all'insediamento dell'organo esecutivo)</p>	

	NOTE	NOTE/2
<p>L'ente può presentare, comunque entro il termine di cui al comma 1, un'ipotesi del bilancio che garantisca l'effettivo riequilibrio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • entro il secondo esercizio, qualora la dichiarazione di dissesto sia adottata nel II semestre dell'esercizio per il quale risulta non essere stato ancora deliberato il bilancio di previsione o sia adottata nell'esercizio successivo; • nei comuni con oltre 20mila abitanti, entro l'esercizio in cui si completa la riorganizzazione dei servizi comunali e la razionalizzazione di tutti gli organismi partecipati, e comunque entro tre anni (cinque per le province), compreso quello in cui è stato deliberato il dissesto, qualora il riequilibrio sia significativamente condizionato dalle misure di riduzione di almeno il 20% dei costi dei servizi, nonché dalla razionalizzazione di tutti gli organismi partecipati. 	<p>In caso di inizio mandato, l'ipotesi già trasmessa al Ministero dalla precedente amministrazione può essere presentata dalla nuova amministrazione con una <u>nuova ipotesi entro tre mesi dall'insediamento</u> degli organi dell'ente.</p> <p>L'ipotesi è <u>istruita dalla COSFEL</u>, che formula eventuali rilievi o richieste istruttorie, cui l'ente deve dare risposta entro 60 giorni (in tal caso, è sospeso il decorso del termine per l'espressione del parere da parte della COSFEL).</p> <p>Integrano l'ipotesi di cui all'art. 141, comma 1 l'inosservanza dei termini:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per la presentazione dell'ipotesi; • per la risposta i rilievi ed alle richieste di cui all'art. 261, comma 1; • per la presentazione della nuova ipotesi di cui all'art. 261, comma 4. <p>Lo scioglimento del consiglio è disposta anche a seguito del provvedimento definitivo di diniego da parte del Ministro.</p>	

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
		Entro 4 mesi dalla presenta- zione	
<p>Art. 259</p> <p>Art. 260</p>	<p>L'ipotesi di bilancio stabil- mente realizza il riequilibrio mediante:</p>		

	NOTE	NOTE/2
		In tal caso, sono attribuiti al commissario i poteri ritenuti necessari per il riequilibrio della gestione, anche in deroga alle norme vigenti.
	La COSFEL esprime un <u>parere</u> sulla validità delle misure disposte dall'ente e, se il parere è positivo, sottopone l'ipotesi all'approvazione del Ministro dell'Interno che vi provvede con proprio decreto ²⁰ , stabilendo prescrizioni ²¹ e disponendo l'eventuale adeguamento dei contributi di cui all'art. 259, comma 4.	In caso di esito negativo, il ministero emana un provvedimento di diniego dell'approvazione, prescrivendo all'ente di presentare, previa deliberazione consiliare, entro l'ulteriore termine di 45 giorni, una nuova ipotesi idonea a rimuovere le cause che hanno determinato il diniego. La mancata approvazione della nuova ipotesi ha carattere definitivo.
	Attivazione delle entrate proprie, secondo le modalità di cui all'art. 251, riorganizzando anche i servizi relativi all'acquisizione delle entrate ed attivando ogni altro cespite	L'ente può richiedere agli istituti di credito (compresa la CDP) di consolidare la propria esposizione debitoria al 31 dicembre precedente in un ulteriore mutuo decennale, con esclusione delle rate di ammortamento già scadute.
	Riduzione delle spese correnti, tramite:	
	- riorganizzazione con criteri di efficienza di tutti i servizi, rivedendo le dotazioni finanziarie e eliminando (o, quanto meno, riducendo) ogni previsione di spesa che non abbia a che fare con i servizi pubblici indispensabili;	L'ente emana i provvedimenti necessari al risanamento economico finanziario degli organismi partecipati, nel rispetto della normativa specifica in materia (vedi, in particolare d.lgs. 175/2016)
	- rideterminazione della dotazione organica - pena la denuncia alla Procura regionale della Corte dei conti da parte del Ministero dell'Interno - dichiarando eccedente il personale comunque in sovrannumero rispetto ai rapporti medi dipendenti popolazione di cui all'art. 263, comma 222, nonché riducendo la spesa per il personale a tempo determinato a non oltre il 50% della spesa media sostenuta a tale titolo per l'ultimo triennio antecedente l'anno cui l'ipotesi si riferisce.	La rideterminazione è sottoposta alla COSFEL per l'approvazione. I dipendenti dichiarati in eccedenza sono collocati in disponibilità. Per il personale posto in disponibilità il Ministero dell'Interno assegna all'ente in dissesto nonché all'ente presso il quale il personale assume servizio un contributo pari alla spesa relativa al trattamento economico per tutta la durata della disponibilità.

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
<p>Art. 264</p> <p>Art. 265</p> <p>Art. 266</p> <p>Art. 267</p> <p>Art. 268</p>	<p>Deliberazione del bilancio di previsione stabilmente riequilibrato</p>	<p>Entro 30 giorni dall'approvazione dell'ipotesi di bilancio da parte del Ministro dell'Interno</p>	
<p>Art. 268-bis</p>	<p>Procedura straordinaria per fronteggiare ulteriori passività²³</p>		

	NOTE	NOTE/2
	<p>Per la durata del risanamento (5 anni da quello per il quale viene redatta l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato):</p> <ul style="list-style-type: none"> • gli enti possono procedere all'assunzione di mutui per investimento ed all'emissione di prestiti obbligazionari; • non può essere variata in aumento la dotazione organica rideterminata ai sensi dell'art. 259. 	<p>L'organo di revisione riferisce trimestralmente al consiglio dell'ente.</p> <p>I revisori segnalano all'autorità giudiziaria (per l'accertamento delle ipotesi di reato) e l'invio degli atti alla Corte dei conti (per l'accertamento delle responsabilità sulle determinanti dei nuovi squilibri):</p> <ul style="list-style-type: none"> • il ricostituirsi di disavanzo di amministrazione non ripianabile con i mezzi di cui all'art. 193; • l'insorgere di debiti fuori bilancio non ripianabili secondo le modalità dell'art. 194; • mancato rispetto delle prescrizioni di cui agli art. 259, 265, 266 e 277. <p>In tali casi, il Ministro dell'interno con proprio decreto, su proposta della COSFEL, stabilisce le misure necessarie per il risanamento, anche in deroga alle norme vigenti, comunque senza oneri a carico dello Stato, valutando il ricorso a forme associative e di collaborazione tra enti locali di cui agli articoli da 30 a 34.</p>
<p>Il Ministro dell'Interno, d'intesa con il Sindaco dell'ente locale interessato, dispone con proprio decreto:</p>	<p>L'ente accantona apposita somma, considerata spesa eccezionale a carattere straordinario, in ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione. La somma è resa congrua ogni anno con apposita delibera dell'ente con accantonamenti nei bilanci stessi. I piani di impegno annuale e pluriennale sono sottoposti per il parere alla COSFEL e sono approvati con decreto del Ministro dell'interno. Nel caso in cui i piani risultino inidonei a soddisfare i debiti pregressi, il Ministro dell'interno con apposito decreto, su parere della COSFEL, dichiara la chiusura del dissesto (comma 5)</p>	

segue >>

RIFERIMENTO NORMATIVO (TUEL se non diversamente indicato)	ADEMPIMENTO/OGGETTO	TERMINI	
Art. 268-ter			

Fonte: Elaborazione IFEL

1 A meno che non sia già stato approvato il bilancio di previsione per il triennio successivo, nel qual caso deve essere revocato dal Consiglio.

2 Qualora dalle pronunce delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti emergano, anche a seguito delle verifiche svolte ai sensi dell'articolo 5 del presente decreto e dell'articolo 14, comma 1, lettera d), secondo periodo, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e irregolarità contabili o squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario.

3 La delibera diviene esecutiva decorsi 10 giorni dall'avvenuta pubblicazione.

4 Fino all'emanazione del decreto di approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato da parte del Ministero dell'Interno (Art. 261, comma 4)

	NOTE	NOTE/2
	<p>- Chiusura anticipata e semplificata della procedura del dissesto con riferimento a quanto già definito entro il trentesimo giorno precedente il provvedimento, che fissa le modalità della chiusura, tenuto conto del parere della COSFEL.</p> <p>La prosecuzione della gestione è affidata ad apposita Commissione (le cui attività e poteri sono regolati dal titolo VIII), nominata dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Interno, anche nel caso in cui la massa attiva sia insufficiente a coprire la massa passiva o venga accertata l'esistenza di ulteriori passività pregresse</p>	<p>Nel caso in cui l'organo straordinario di liquidazione non possa concludere entro i termini di legge la procedura del dissesto per l'onerosità degli adempimenti connessi alla compiuta determinazione della massa attiva e passiva dei debiti pregressi.</p> <p>La commissione è composta da tre membri e dura in carica un anno, prorogabile per un altro anno. In casi eccezionali, su richiesta motivata dell'ente, può essere consentita una ulteriore proroga di un anno.</p>
	<p>- prosecuzione della procedura del dissesto, sentito il parere della COSFEL</p>	<p>Nel caso in cui l'organo straordinario di liquidazione abbia approvato il rendiconto senza che l'ente possa raggiungere un reale risanamento finanziario</p>
	<p>Nella prosecuzione della gestione del risanamento, vanno considerati tutti i debiti comunque riferiti ad atti e fatti di gestione avvenuti entro il 31 dicembre dell'anno antecedente all'ipotesi di bilancio riequilibrato, anche se accertati successivamente allo svolgimento della procedura ordinaria di rilevazione della massa passiva.</p>	<p>Fino alla conclusione della procedura prevista nell'articolo 268-bis, comma 5, per gli enti che si avvalgono della procedura straordinaria, non sono ammesse procedure di esecuzione o di espropriazione forzata, a pena di nullità, riferite a debiti risultanti da atti o fatti verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato.</p>

5 Fino all'emanazione del decreto di approvazione dell'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato da parte del Ministero dell'Interno (Art. 261, comma 4). Tuttavia, ai sensi dell'art. 250, comma 2, "Per le spese disposte dalla legge e per quelle relative ai servizi locali indispensabili, nei casi in cui nell'ultimo bilancio approvato mancano del tutto gli stanziamenti ovvero gli stessi sono previsti per importi insufficienti, il consiglio o la giunta con i poteri del primo, salvo ratifica, individua con deliberazione le spese da finanziare, con gli interventi relativi, motiva nel dettaglio le ragioni per le quali mancano o sono insufficienti gli stanziamenti nell'ultimo bilancio approvato e determina le fonti di finanziamento. Sulla base di tali deliberazioni possono essere assunti gli impegni corrispondenti. Le deliberazioni, da sottoporre all'esame dell'organo regionale di controllo, sono notificate al tesoriere."

6 Fino all'approvazione, da parte dell'OSL, del rendiconto della gestione di cui all'art. 256, comma 11. Le procedure esecutive pendenti e non opponibili da parte dell'ente sono estinte d'ufficio dal giudice con inserimento nella massa passiva dell'importo dovuto a titolo di capitale, accessori e spese.

Il bilancio 2016

7 Fino all'approvazione, da parte dell'OSL, del rendiconto della gestione di cui all'art. 256, comma 11

8 Fermo restando quanto previsto dall'art. 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20. Analoghe misure sono comminabili ai revisori dei conti (art. 248, comma 5-bis).

9 Nonché i limiti reddituali, agli effetti dell'applicazione dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni, che determinano gli importi massimi del tributo dovuto. Per le imposte e tasse locali di istituzione successiva alla deliberazione del dissesto, l'organo competente deve deliberare, entro i termini previsti per la prima applicazione del tributo, le imposte e le tasse nella misura massima consentita.

10 Per i servizi produttivi ed i canoni patrimoniali, devono applicare le tariffe nella misura massima consentita. Per i servizi a domanda individuale il costo di gestione deve essere coperto con proventi tariffari e con contributi finalizzati almeno nella misura prevista dalle norme vigenti.

11 Le quali, al termine dell'attività di ripiano del debito, rientrano nel patrimonio dell'ente.

12 In caso di inosservanza di tale termine, di negligenza o di ritardi ingiustificati, il Ministero dell'Interno può proporre, previo parere della Cosfel se espresso entro 30 giorni dalla richiesta, e sentiti gli interessati, al Presidente della Repubblica l'adozione del provvedimento di sostituzione di uno o tutti i componenti dell'OSL.

13 Ai fini della formazione del piano, entro 10 giorni dall'insediamento l'OSL dà avviso dell'avvio della procedura di rilevazione delle passività dell'ente, invitando chiunque ritenga di averne diritto a presentare, entro 60 giorni (prorogabili per una sola volta di ulteriori 30 giorni) la domanda corredata di idonea documentazione, atta a dimostrare la sussistenza del debito dell'ente, il relativo importo ed eventuali cause di prelazione. Sull'inserimento delle domande nel piano di rilevazione decide l'OSL con provvedimento da notificare agli istanti al momento dell'approvazione del piano, tenendo conto degli elementi di prova desunti dalla documentazione del creditore, da altri atti e dall'eventuale attestazione da parte dei responsabili dei servizi in merito all'effettiva resa e al mancato pagamento, anche parziale, della prestazione.

14 Nel limite massimo di 5 volte un importo composto da una quota fissa (solo per i comuni con meno di 20mila abitanti, e commisurata alla classe di ampiezza demografica) e una quota per abitante (7.930 lire per i comuni e 1.241 per le province).

15 In deroga al limite di cui all'art. 204, comma 1.

16 L'articolo 4, comma 208, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 ha modificato in tal senso il comma 15 dell'articolo 31, comma 15 della legge 289/2002, con la conseguenza che dal 1° gennaio 2004, nella attesa dell'attuazione del nuovo titolo V della parte seconda della Costituzione, non trovano più applicazione le disposizioni del TUEL che disciplinano l'assunzione di mutui per il risanamento degli enti locali dissestati, nonché la contribuzione statale sul relativo onere di ammortamento.

Per gli enti locali che hanno dichiarato lo stato di dissesto finanziario prima dell'entrata in vigore della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3), continuano ad applicarsi le dispo-

sizioni recate dal titolo VIII della parte seconda del TUEL che disciplinano l'assunzione di mutui per il risanamento, nonché la contribuzione statale sul relativo onere di ammortamento, mentre per gli enti locali che hanno dichiarato lo stato di dissesto finanziario dopo l'8 novembre 2001 resta la facoltà di contrarre mutui senza oneri a carico dello Stato per finanziare passività relative a spese di investimento, nonché mutui per il ripiano dell'indebitamento di parte corrente, ma limitatamente alla copertura dei debiti maturati entro la suddetta data di entrata in vigore della legge costituzionale n. 3 del 2001.

17 Entro 60 giorni, il consiglio individua con propria delibera i soggetti responsabili dei debiti esclusi dalla liquidazione, dandone contestuale comunicazione ai soggetti medesimi ed ai relativi creditori.

18 Compresi quelli che vantano crediti privilegiati, ad eccezione dei debiti relativi alle retribuzioni per prestazioni di lavoro subordinato che sono liquidati per intero.

19 Nel rispetto del limite del 40% di cui all'art. 255, comma 9, in deroga al limite di cui all'art. 204, comma 1.

20 Con il medesimo decreto, il Ministro fissa un termine, non superiore a 120 giorni, per la deliberazione di eventuali altri bilanci di previsione o rendiconti non deliberati dall'ente e delle relative certificazioni (art. 264, comma 2).

21 Le prescrizioni contenute nel decreto di approvazione dell'ipotesi sono eseguite dagli amministratori con l'obbligo di riferire sullo stato di attuazione in apposito capitolo della relazione sul rendiconto annuale. L'inosservanza delle prescrizioni comporta la segnalazione all'autorità giudiziaria per l'accertamento delle ipotesi di reato (art. 265, commi 2 e 4).

22 Per il triennio 2014-2016, si veda il Decreto del ministero dell'Interno del 24 luglio 2016.

23 E' consentito in via straordinaria agli enti locali già dissestati di accedere alla procedura qualora risulti l'insorgenza di maggiori debiti riferiti ad atti o fatti di gestione avvenuti entro il 31 dicembre dell'anno antecedente a quello del bilancio riequilibrato, tenuto conto anche di interessi, rivalutazioni e spese legali. A tal fine i consigli degli enti formulano al Ministero dell'Interno documentata richiesta in cui, su conforme parere del responsabile del servizio finanziario e dell'organo di revisione, si attesta l'insufficienza dei mezzi per far fronte all'evidenza (art. 268-ter, comma 4).

Altre norme di natura finanziaria

7

1. Mutui, indebitamento, proventi delle concessioni edilizie e anticipazioni di tesoreria

La manovra 2016 interviene con alcune importanti novità in materia di gestione delle risorse, che consentono di assicurare importanti margini di flessibilità in sede di programmazione finanziaria.

Il decreto-legge 30 dicembre 2015, n. 210, convertito con la legge 25 febbraio 2016, n. 21 (c.d. "Milleproroghe"), conferma anche per il 2016 la possibilità di utilizzare liberamente i risparmi di linea capitale derivanti dalle operazioni di rinegoziazione dei mutui effettuate nel 2015.

Viene ridotto a 30 milioni di euro (art. 1, co. 755, della legge di stabilità 2016) il Fondo istituito presso il Ministero dell'interno finalizzato alla concessione di un contributo statale in conto interessi per il quadriennio 2016-2020 a valere su operazioni di indebitamento attivate nel 2015, il cui ammortamento decorra dal 2016. Parte di queste economie sono destinate a finanziare il Fondo per l'attenuazione degli indennizzi per estinzione anticipata di mutui e prestiti obbligazionari di cui si dirà più ampiamente nel paragrafo che segue.

Una sensibile modifica viene apportata all'utilizzo dei proventi da concessioni edilizie (art. 1, co. 737). Per gli anni 2016 e 2017, infatti, tali proventi,

nonché quelli derivanti dalle sanzioni previste dal T.U. dell'edilizia, potranno essere destinati in misura pari al 100% per spesa corrente relativa alla manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale, nonché a spese di progettazione di opere pubbliche.

Non subisce variazioni il limite all'indebitamento di cui all'art. 204 del TUEL, che con la legge di stabilità 2015 era passato dall'8% al 10%.

La legge di stabilità (art. 1, co. 738), infine, conferma anche per il 2016 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo del ricorso da parte degli Enti locali alle anticipazioni di tesoreria.

2. Fondo per l'attenuazione degli indennizzi da estinzione anticipata di mutui e prestiti obbligazionari

Si tratta di una delle principali novità in materia di ristrutturazione del debito, che accoglie una richiesta da tempo avanzata dall'ANCI, consapevole che bilanci comunali ingessati da vecchi mutui con tassi di interesse non più in linea con quelli attuali e la cui estinzione risulterebbe addirittura impossibile a causa di penali oltremodo elevate, impediscono la ripresa degli investimenti locali, crollata negli ultimi anni di circa il 25%.

Una delle leve per riattivare la programmazione della spesa in conto capitale, infatti, è quella di prevedere dispositivi che consentano di liberare risorse in bilancio attraverso una più attiva gestione del debito.

Va pertanto valutata positivamente l'attenzione verso una problematica molto sentita dai Comuni. L'ANCI, tuttavia, ritiene che lo stanziamento previsto dal DL 113/2016 non sia sufficiente a soddisfare il fabbisogno, che rischia di essere assorbito dalle richieste delle grandi città. A complemento del dispositivo in questione, l'ANCI, sia nella fase di conversione del ddl stabilità 2016 sia del "decreto enti locali", aveva infatti proposto di estendere anche ai Comuni il campo di applicazione della norma per la

ristrutturazione del debito delle Regioni, contenuta nell'art. 45 del D.lgs 66/2014, che però non ha trovato spazio nel percorso parlamentare di approvazione di entrambi i provvedimenti.

Il Fondo destinato ad attenuare gli indennizzi da estinzione, totale o parziale, di mutui e prestiti obbligazionari è stato istituito con l'art. 9-ter del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2016, n. 160. Il Fondo ha una dotazione di 14 milioni di euro per l'anno 2016, che potrebbero essere incrementati di ulteriori 26 milioni di euro rivenienti dalle trattenute a titolo di sanzione per sfornamento del Patto di stabilità 2015, e di 48 milioni per ciascuno degli anni 2017 e 2018.

L'ammontare complessivo delle risorse effettivamente disponibili nel 2016 è pertanto subordinato al ricalcolo delle suddette sanzioni, reso necessario a seguito delle novità introdotte dal medesimo DL 113 (riduzione della sanzione economica al 30% dello sfornamento e per interventi di edilizia scolastica), e sarà noto entro nella seconda metà di ottobre 2016. Nella seduta del 27 settembre 2016, è stato approvato il decreto del Ministero dell'interno contenente le modalità e i termini di riparto del Fondo.

Per l'anno 2016, gli enti potranno inoltrare richiesta (Modello A - modello di certificazione per la comunicazione provvisoria, allegato al decreto) nel periodo 10-31 ottobre 2016, esclusivamente tramite il sistema telematico TBEL del Ministero dell'interno. Per gli enti che alla data del 31 ottobre non abbiano estinto il debito, la richiesta assume il valore di una prenotazione. Entro il 28 febbraio 2017, con le medesime modalità, dovranno infatti comunicare, utilizzando il Modello B (modello di certificazione per la comunicazione definitiva), anch'esso allegato al decreto, l'esatto importo delle richieste, tenendo conto dell'effettivo ammontare delle penali dei mutui o prestiti obbligazionari la cui estinzione si sia perfezionata successivamente alla data del 31 ottobre 2016.

La richiesta di cui al Modello B potrà essere inviata solo dai Comuni che abbiano presentato la stessa richiesta iniziale attraverso il Modello A, per i soli mutui già riportati nello stesso modello e nel limite massimo riconosciuto per ciascun mutuo.

Le somme saranno ripartite fino a concorrenza degli importi indicati. Nel caso di incapienza i fondi saranno ripartiti in modo proporzionale tra tutti gli enti richiedenti. Le economie purtroppo non saranno acquisite al riparto del 2017, in assenza di apposita, ed auspicabile, modifica legislativa. Al fine di rendere il contributo erariale compatibile con il nuovo quadro contabile, l'accertamento del contributo erariale a valere sull'esercizio corrente è garantito dalla comunicazione degli importi che sarà effettuata con provvedimento del Direttore centrale della Finanza locale del Ministero dell'interno, entro il 10 novembre 2016.

Il 31 marzo di ciascun anno è invece il termine di scadenza per le richieste relative a gli anni 2017 e 2018. Le modalità e i termini del riparto per gli anni 2017 e 2018 saranno comunque oggetto di specifici decreti del Ministero dell'Interno.

3. Fondo per contenziosi connessi a sentenze esecutive relative a calamità e cedimenti

Con l'articolo 4, comma 2 del decreto legge 113/2016, viene accolta un'altra importante richiesta dell'ANCI relativa alla necessità di prevedere un adeguato sostegno ai Comuni gravati da oneri dovuti al risarcimento per sentenze di condanna per calamità naturali o cedimenti strutturali, che abbiano una particolare incidenza sul bilancio comunale, tale da rendere estremamente difficoltosa, se non impossibile, l'attività amministrativa.

Con l'obiettivo di evitare il dissesto finanziario, infatti, l'articolo 4, comma 2, istituisce, presso il Ministero dell'interno il "Fondo per contenziosi connessi a sentenze esecutive relative a calamità e cedimenti", con una

dotazione di 20 milioni di euro per ciascuno degli anni 2016-2019.

Le risorse vengono assegnate agli enti che a seguito di sentenze esecutive di risarcimento conseguenti a calamità naturali o cedimenti strutturali, o ad accordi transattivi ad esse connessi, verificatisi entro il 21 agosto 2016 sono obbligati a sostenere spese di ammontare superiore al 50% delle spese correnti come risultanti dagli ultimi tre rendiconti approvati. Ai fini della regolazione in bilancio di tale contributo, occorre ricordare che nel caso in cui le somme assegnate (e quindi accertate dall'ente) vengano impegnate dal comune nello stesso anno, queste non hanno alcun impatto negativo sul saldo finale di competenza: infatti le spese sostenute dal comune, valide ai fini del vincolo di finanza pubblica, hanno la loro corrispondente entrata, anch'essa rilevante ai fini del saldo. Se, invece, le somme accertate dal comune non sono impegnate nello stesso anno, queste confluiscono in avanzo vincolato, non costituendo pertanto un'entrata rilevante ai fini del saldo.

Il riparto del contributo avverrà tramite Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministero dell'interno. Il 27 settembre 2016, il Decreto del Ministero dell'Interno che ripartisce i 20 milioni di euro stanziati per l'anno 2016, ha ottenuto il parere favorevole della Conferenza Stato-città ed Autonomie locali.

I Comuni ammessi al beneficio sono quelli che hanno fatto richiesta entro il 5 settembre u.s, con modalità telematiche del sito web del Ministero dell'interno.

Poiché, per il 2016, l'80% delle suddette richieste è stato superiore allo stanziamento previsto, le risorse sono state ripartite con il metodo proporzionale, secondo quanto previsto dal medesimo art. 4, comma 2.

La norma prevede che eventuali economie registrate annualmente siano acquisite al riparto dell'anno successivo. Poiché deve essere ancora conclusa l'istruttoria relativa ad uno dei comuni richiedenti, in caso di esito negativo, le somme non attribuite nel 2016 saranno assegnate nel 2017,

in modo proporzionale, ai Comuni che ne hanno fatto richiesta nel 2016. Il 31 marzo di ciascun anno è invece il termine di scadenza per inviare le richieste al Ministero dell'interno relative a gli anni 2017, 2018 e 2019, il cui riparto sarà oggetto di specifici decreti del Ministero dell'Interno.

4. Esercizio del diritto di rivalsa da parte dello Stato nei confronti degli Enti locali a seguito della condanna dell'Italia in sede UE

A seguito delle sentenze di condanna comminate all'Italia in sede comunitaria per violazioni della normativa europea da parte delle amministrazioni locali, lo Stato ha esercitato nei confronti degli Enti locali inadempienti il diritto di rivalsa, finalizzato al recupero delle somme anticipate a titolo di sanzione. La disciplina del diritto di rivalsa dello Stato italiano nei confronti di Regioni, province autonome, enti territoriali o altri enti pubblici responsabili di violazioni del diritto dell'Unione europea è contenuta nell'articolo 43 della Legge n. 234 del 2012. La misura degli importi dovuti allo Stato a titolo di rivalsa è stabilita con decreti del Ministero dell'economia, previa intesa con gli enti interessati circa le modalità di recupero che, ai sensi del comma 6 del citato art. 43, possono avvenire anche in forma di rateizzazione. Le sentenze di condanna emesse dalla *Corte europea dei diritti dell'uomo* e dalla *Corte di Giustizia europea*, hanno riguardato rispettivamente violazioni di procedimenti di esproprio per pubblica utilità e la mancata bonifica di discariche abusive. Le richieste di rimborso hanno riguardato centinaia di Comuni per importi spesso significativi che rischiavano di produrre effetti particolarmente negativi sulla gestione finanziaria degli enti coinvolti.

Le due questioni hanno però avuto esiti differenti perché nel caso delle discariche abusive l'accertamento delle specifiche responsabilità e l'ammontare del relativo credito hanno richiesto un supplemento di indagine, data la complessità della materia e l'elevato numero di amministrazioni coinvolte.

4.1 Procedura di rivalsa nei confronti dei Comuni condannati con sentenza esecutiva dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (c.d. "rivalsa espropri")

Al fine di rendere meno oneroso l'impatto sui bilanci dei Comuni coinvolti dalla c.d. "rivalsa espropri" l'ANCI ha sollecitato l'istituzione di un tavolo presso la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, finalizzato ad individuare adeguati criteri di rateizzazione degli importi dovuti, come peraltro previsto dall'art. 43 della legge 234/2012.

In sede tecnica è stata condivisa l'ipotesi, formulata dall'ANCI, di introdurre un criterio di rateizzazione basato *sul rapporto tra gli importi da restituire a titolo di sanzione e l'ammontare medio delle entrate correnti desumibili dagli ultimi consuntivi disponibili*, come rappresentato nella tabella seguente.

% sulle entrate correnti (media 2012-2014)	Piano di rientro
Fino allo 0,2%	Entro un anno solare dalla notifica del provvedimento
Dallo 0,2% allo 0,6%	Entro due anni dalla notifica del provvedimento
Dallo 0,6% all'1,2%	Entro tre anni dalla notifica del provvedimento
Dall'1,2% al 2,0%	Entro quattro anni dalla notifica del provvedimento
Dal 2,0% al 5,0%	Entro cinque anni dalla notifica del provvedimento
Dal 5,0% al 10,0%	Entro otto anni dalla notifica del provvedimento
Oltre il 10,0%	Entro dieci anni dalla notifica del provvedimento

L'accordo sulle modalità di restituzione delle somme dovute dagli Enti locali, sancito il 22 giugno 2016 in Conferenza Stato-città ed autonomie locali, costituisce un importante strumento di carattere generale poiché sancisce modalità di recupero auspicabilmente applicabili a tutte le azioni di rivalsa esercitate dallo Stato nel caso di sentenze di condanna dell'Italia in sede comunitaria, e perché consente di prevenire un contenzioso potenzialmente elevato a causa dell'impatto finanziario dovuto dal recupero di tali somme.

Tra i punti qualificanti dell'intesa è utile ricordare:

1. la condizione di maggior favore attribuita agli enti in dissesto o predissesto, ai quali viene applicata la regola della seconda classe successiva di maggior rateizzazione;
2. l'applicazione anche nei casi di coobbligazione con altri enti, previa determinazione della quota a ciascuno di essi spettante;
3. l'applicazione dello schema al complesso delle sanzioni derivanti da più sentenze di condanna;
4. la facoltà dell'ente di restituire in unica soluzione gli importi dovuti.

L'applicazione del dispositivo dovrà essere comunque oggetto di specifica intesa tra l'ente ed il Ministero dell'economia e delle finanze.

Non è stata inserita nell'Accordo la proposta dell'ANCI di escludere tali oneri dal novero delle spese rilevanti ai fini del rispetto del saldo di competenza di cui ai commi 710 e seguenti della legge di stabilità 2016 poiché necessita di un (auspicabile) provvedimento normativo *ad hoc*.

Nei giorni in cui il presente volume va in stampa è in corso un confronto tecnico finalizzato a verificare la possibilità di estendere il suddetto piano di rateizzazione a tutte le azioni di rivalsa, comprese quelle formalmente già esercitate da parte del MEF.

Il tema dell'estensione dell'efficacia dell'accordo, sulla quale si era peraltro registrata un'ampia convergenza in sede tecnica, è rimasta irrisolta in seguito ad alcune riserve, anche di natura procedurale, rappresentate dal Ministero dell'economia e delle finanze e dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, che sul punto ha ritenuto di dover svolgere un supplemento di indagine. Al fine di conferire piena efficacia al dispositivo ed in conformità con le finalità dell'Accordo, l'ANCI auspica che la ripresa del confronto porti ad una positiva conclusione della vicenda.

4.2 Procedura di rivalsa relativa alle c.d. "discariche abusive" (Sentenza della Corte di Giustizia europea del 2 dicembre 2014, causa C-196/13)

Come accennato, molto più complessa si è rivelata la soluzione relativa all'accertamento delle responsabilità e alla quantificazione delle relative sanzioni in occasione dell'azione di rivalsa esercitata dallo Stato in merito alla sentenza della Corte di Giustizia europea per mancata bonifica di discariche abusive. Si tratta di 185 siti dislocati in tutto il Paese.

Le censure della Corte di Giustizia riguardano il fatto che non sarebbero state adeguatamente potenziate le norme volte a prevenire abbandoni illegali di rifiuti né il sistema di sorveglianza. L'Italia è stata pertanto condannata a risarcire circa 40 milioni di euro quale quota forfettaria iniziale, alla quale va aggiunta una penalità semestrale commisurata alla eventuale persistenza di discariche non ancora bonificate. Somme che lo Stato ha anticipato alla UE a valere sul Fondo di rotazione per l'attuazione delle politiche comunitarie di cui alla legge n. 183/1987.

La ripartizione della sanzione nei confronti degli enti inadempienti effettuata dal Ministero dell'economia e delle finanze, pari a 200.000 euro, con una maggiorazione fino a 400.000 euro in presenza di rifiuti pericolosi, è avvenuta in modo lineare tra tutti i siti coinvolti, malgrado fosse evidente che i diversi profili di responsabilità, compresa quella dello Stato, fossero da ricondurre alla storia amministrativa di ogni singola posizione. Oltre a casi per i quali è addirittura dubbia la sussistenza di ragioni di merito,

non è stata infatti valutata la differente dimensione dei siti oggetto della procedura di infrazione né la presenza di eventuale contenzioso che ha contribuito a rallentare, se non ad impedire, il processo di bonifica. Va inoltre osservato che l'azione di rivalsa è stata esercitata anche nei confronti dei siti di interesse nazionale (SIN) la cui competenza esclusiva è in capo allo Stato.

Pertanto, ANCI, Regioni e Province hanno chiesto sia la sospensione del termine di 90 giorni dalla comunicazione della sanzione entro i quali lo Stato avrebbe dovuto rivalersi nei confronti delle amministrazioni inadempienti, sia la costituzione di un tavolo tecnico per analizzare le singole posizioni "caso per caso", al fine di pervenire alla individuazione degli effettivi profili di corresponsabilità di tutti i livelli di governo coinvolti.

Il 26 maggio 2016, il Ministero dell'economia e delle finanze-Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha accolto la richiesta di sospensione del termine.

In attesa degli sviluppi relativi al supplemento di indagine richiesto da Regioni ed Enti locali, al fine di accelerare le operazioni di bonifica e quindi sterilizzare il progressivo aumento delle sanzioni comunitarie, con l'art. 22 del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 133 sono stati attivati i poteri sostitutivi dello Stato di cui all'art. 41 della L. 234/2012, ovvero la gestione commissariale.

5. Tesoreria comunale: crescenti difficoltà nell'affidamento del servizio

Da tempo gli enti segnalano una crescente difficoltà nell'affidamento del servizio, con il manifestarsi sempre più frequente del fenomeno delle "gare deserte".

Le criticità sin qui riscontrate, saranno inoltre amplificate dal fatto che, secondo quanto emerso dall'indagine conoscitiva effettuata nel marzo di quest'anno dal Ministero dell'interno, comunque riferita al solo cam-

pione degli enti “rispondenti” (4.683), ovvero il 58,5% dell’universo dei comuni italiani, nel biennio 2016-2017 andranno in scadenza più di 2.200 contratti di tesoreria.

L’ordinata gestione di un servizio pubblico qual è il Servizio di tesoreria investe delicati profili di autonomia gestionale e finanziaria dei Comuni. Le difficoltà che oggi gli enti riscontrano sono il frutto di una lunga stagione in cui il comparto è stato più di altri chiamato a contribuire al risanamento dei conti pubblici. Alle azioni poste in essere per fare fronte alla sostenibilità dei conti pubblici è infatti da ascrivere anche la misura relativa all’abbandono, nel 2012, del sistema di Tesoreria mista in favore del sistema di Tesoreria Unica, originariamente previsto fino al 31 dicembre 2014 e successivamente prorogato fino a tutto il 2017 dalla legge di stabilità 2015.

La sospensione del sistema misto ha infatti 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 ai tesorerieri i vantaggi derivanti dalle giacenze sui propri conti, sia sotto il profilo dei minori ricavi da interessi sia in termini di patrimonializzazione, e si traduce anche per i Comuni in una minore entrata da interessi e in una ulteriore erosione dei margini sulla gestione attiva della propria liquidità. Gli interessi attivi derivanti dalle giacenze sui conti fruttiferi presso la Banca d’Italia, di recente ulteriormente ridotti allo 0,05% rispetto al precedente 0,24%, sono infatti molto meno vantaggiosi di quelli che i Comuni potevano ottenere dal settore privato.

A fronte di una minor spesa per interessi per lo Stato, che appare comunque di modesta entità secondo quanto riportato nella relazione tecnica della di legge di stabilità 2015, gli effetti sul territorio e le ricadute sulla gestione finanziaria degli enti prodotte dal ritorno al regime di Tesoreria Unica sono di notevole impatto.

Anche grazie alle sollecitazioni che l’ANCI ha sottoposto in diverse occasioni di confronto istituzionale in merito all’urgenza di contrastare con appositi interventi normativi ed organizzativi le ragioni della minore ap-

petibilità e restituire interesse alla gestione di un servizio di rilevanza generale nonché margini di autonomia finanziaria ai Comuni, è stato istituito un tavolo tecnico presso il Ministero dell'interno, al quale partecipano tutti i soggetti interessati: MEF-Rgs, Abi, Agid, Banca d'Italia, e che sarà esteso a Poste italiane e Cassa depositi e prestiti.

La ricognizione delle criticità ha portato ad un primo set di possibili ambiti di intervento. L'ANCI, valutando comunque di primaria importanza il ritorno al più favorevole *regime misto* e una maggiore *contendibilità del servizio*, ad esempio con l'ingresso di Poste italiane, che ha già pubblicamente dichiarato il proprio interesse, non è pregiudizialmente contraria ad accogliere alcune delle soluzioni prospettate, quali la revisione della disciplina delle *anticipazioni di tesoreria per gli enti in dissesto* (attualmente è previsto che dalla data di deliberazione del dissesto e fino all'approvazione del rendiconto della gestione dell'OSL, le somme dovute per anticipazione di cassa non producano più interessi, ed è altresì stabilito che l'anticipazione concessa e non rimborsata al 31 dicembre dell'anno precedente l'ipotesi di bilancio riequilibrato rientri nel caso degli enti in dissesto massa passiva di competenza dell'OSL), una maggiore certezza dei termini di *cessazione degli affidamenti*, nonché l'eliminazione in capo ai tesorieri di alcuni *oneri relativi alla gestione del bilancio*. Non è altresì da escludere che il riavvio dei processi di gestione associata possa offrire maggiori margini nella gestione dei flussi di cassa. In tale prospettiva l'introduzione di procedure semplificate di affidamento del servizio per *Unioni di Comuni e per i Comuni nati da fusione* potrebbe favorire i processi di aggregazione intercomunale e restituire un quadro più razionale ed organico nella gestione dei flussi di cassa e al rapporto tra enti e tesorieri.

Il quadro delle soluzioni individuate non appare tuttavia risolutivo delle criticità riscontrate che sono da ascrivere ad una pluralità di fattori, non ultimo il mutato contesto delle condizioni dei mercati finanziari, che necessitano pertanto di un supplemento di analisi da parte di tutti i soggetti coinvolti. E' pertanto auspicabile un sollecito riavvio del tavolo tecnico al fine di pervenire a soluzioni efficaci e condivise.

6. Comunicazioni contabili e semplificazione normativa

Il mutato quadro contabile risulta attualmente poco coerente con il complesso delle comunicazioni obbligatorie richieste ai Comuni. Se infatti l'armonizzazione dei sistemi contabili ha introdotto principi contabili (generali ed applicati) e schemi di bilancio comuni per tutti gli enti territoriali, nella realtà gli enti sono ancora chiamati a trasmettere le informazioni contabili ad una pluralità di soggetti istituzionali: al Ministero dell'economia e delle finanze, alla Corte dei Conti, al Ministero dell'Interno, tanto per citarne alcuni, in momenti temporali diversi, che si traducono in duplicazioni gravose, inutili e spesso a ridosso di scadenze fondamentali per la gestione finanziaria comunale.

Il Legislatore, con il decreto legge n. 5 del 2012 ha introdotto una disposizione volta a semplificare sia a livello burocratico, sia in un'ottica di risparmio in termini economici, la disciplina delle comunicazioni obbligatorie che devono essere effettuate dai Comuni nei confronti di altre amministrazioni (Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero dell'Interno, Corte dei Conti, ecc...). A norma dell'articolo 12-*bis* del citato decreto legge, al fine di semplificare l'attività dei responsabili finanziari degli enti locali e ridurre la duplicazione delle comunicazioni dei dati correlati alla gestione contabile, con decreto ministeriale, sono adottate nuove modalità per le comunicazioni obbligatorie di dati a carico dei comuni nei confronti di altre amministrazioni pubbliche, finalizzate all'utilizzo di un unico modulo per la trasmissione dei dati da comunicare a soggetti diversi appartenenti alla pubblica amministrazione.

Alla luce delle citate novità ed al fine di proporre misure di semplificazione delle procedure burocratiche connesse al nuovo sistema di contabilità, in particolare per i piccoli e medi Comuni, gravati da obblighi eccessivi per strutture amministrative di ridotte dimensioni, è stata condotta una rilevazione delle comunicazioni contabili a carico dei Comuni, con l'obiettivo di individuare le numerose norme "inutili" che costituiscono solo un aggravio dal punto di vista burocratico o che risultano ormai superate dalla vigente normativa. Ciò che è emerso è che, complessivamente, i

responsabili finanziari comunali devono far fronte ad oltre 50 richieste di adempimenti relativi alle comunicazioni contabili nell'arco dell'anno⁽¹⁾, richieste che presentano le seguenti caratteristiche

- hanno carattere ricorrente (non sono cioè richieste una tantum);
- contengono informazioni dai contenuti analoghi o comunque evincibili dagli schemi di bilancio armonizzati;
- molte devono essere trasmesse entro il medesimo riferimento temporale;
- appaiono eccessivamente frammentate, per contenuto e destinatari.

Sulla base di queste premesse, si ritiene necessaria l'eliminazione di questa moltitudine di obblighi informativi, prevedendo la soppressione delle duplicazioni delle comunicazioni contabili, e prevedendo che queste ultime confluiscono nella banca dati delle Amministrazioni pubbliche (BDAP), così che questa diventi la banca dati unitaria delle informazioni contabili (e delle ulteriori informazioni che si può ipotizzare possano implementare tale banca dati), ed il cui accesso sia consentito, per via telematica, a tutti i Ministeri e soggetti istituzionali interessati. Sebbene l'accordo siglato tra Corte dei Conti e Ministero dell'economia e delle finanze - Ragioneria generale dello Stato in materia di semplificazione delle comunicazioni contabili inerenti i bilanci di previsione ed i consuntivi sia da considerarsi un importante step di tale percorso, occorre ribadire che questo risulta ancora non pienamente soddisfatto, dal momento che l'invio alla BDAP dei documenti contabili non esaurisce tutti gli obblighi di invio attualmente previsti ai diversi soggetti istituzionali competenti⁽²⁾.

1 Nell'allegato al capitolo sono indicati le principali comunicazioni contabili richieste ai Comuni, suddivisi per i tre maggiori soggetti istituzionali richiedenti.

2 Per una trattazione più approfondita della BDAP e dell'accordo tra Ministero dell'economia e delle finanze Corte dei Conti si rimanda al capitolo "La riforma contabile a regime. Profili attuativi".

Analogamente, risultano opportune le modifiche di alcune disposizioni di natura amministrativa e in materia di finanza locale che risultano essere restrittive nonché lesive dell'autonomia finanziaria comunale riconosciuta dall'articolo 119 della Costituzione⁽³⁾ e che risultano superate da successivi interventi normativi, nonché dalle mutate regole di finanza pubblica.

A partire dal 2010, accanto agli obiettivi di Patto di stabilità interno (oggi superato dal saldo finale di competenza, ampiamente trattato nel capitolo 2 di tale pubblicazione), in capo agli enti locali sono stati imposti anche ulteriori vincoli su specifiche tipologie di spesa che ne hanno oggettivamente compresso gli spazi di autonomia, dando vita ad un addensamento normativo di regole complesse, frequentemente mutevoli e difficilmente applicabili. Il superamento del Patto di stabilità e l'introduzione nella Carta costituzionale del principio del pareggio di bilancio quale nuova regola di bilancio possono rappresentare l'occasione per un ripensamento di tutte le disposizioni che hanno posto vincoli e limiti alla gestione finanziaria e delle risorse umane degli enti locali, con l'obiettivo di abrogare o disapplicare le norme che costituiscono solo un inutile appesantimento burocratico e si rivelano superate alla luce dei nuovi principi introdotti nell'ordinamento.

Nelle pagine che seguono vengono illustrate alcune delle norme sulle quali da tempo ANCI chiede l'abrogazione o la modifica, alla luce delle citate modifiche di cui sopra.

Una specifica attenzione deve essere posta alla semplificazione delle norme attualmente in capo ai Comuni con meno di 5000 abitanti. Oltre alle modifiche relative allo snellimento o all'abrogazione di alcuni documenti contabili a seguito dell'entrata in vigore dell'armonizzazione contabile (e di cui si è già detto in un capitolo precedente della pubblicazione), le

3 Gli enti locali, come disposto dall'articolo 119 della Costituzione, godono di autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I predetti enti, pertanto, sono tenuti a concorrere al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica assunti dalla Repubblica in sede comunitaria e sono quindi chiamati a rispettare la normativa in materia di equilibrio di bilancio.

necessarie modifiche riguardano per prima cosa la gestione associata dei servizi nonché i necessari interventi di semplificazione per garantire il successo della nuova governance dei territori. Servono procedure più semplici e più congrue per quanto riguarda le nuove norme sui bilanci, le regole relative al turn over per il personale, le norme che hanno come obiettivo quello di incentivare le gestioni associate.

Potrebbe prevedersi, inoltre, a titolo esemplificativo, la possibilità per i piccoli Comuni di posticipare il pagamento delle rate di ammortamento dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti e dall'Istituto per il credito sportivo nel caso in cui queste presentino un'elevata sul complesso delle entrate correnti. Tali enti, assoggettati dal 2013 alle regole del Patto di stabilità interno (o dal 2016 alle regole del saldo se con popolazione inferiore a mille abitanti), gravati in misura particolarmente pesante dalle riduzioni di risorse del biennio 2014-15 nonché caratterizzati da bilanci strutturalmente rigidi, presentano situazioni finanziarie di generale e grave criticità. Infine, un ultimo intervento proposto dall'Associazione riguarda l'esenzione dell'obbligo di affidamento del servizio di tesoreria mediante gara. Infatti nei comuni con meno di 5.000 abitanti spesso vi è un solo sportello bancario. In tale evenienza, salvo servirsi di sportelli localizzati in altri Comuni più o meno limitrofi, la scelta dell'ente relativamente al servizio di tesoreria diventa obbligata e la gara un inutile procedimento formale.

Per quanto riguarda, invece, la generalità dei Comuni, è necessario prevedere l'abrogazione delle disposizioni contenute nel comma 8, articolo 6 del decreto-legge n. 78 del 2010, in quanto oggettivamente restrittive e lesive del principio costituzionale dell'autonomia finanziaria dei comuni in generale. La disposizione in oggetto, infatti, prevede che le amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), non possono effettuare spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza, per un ammontare superiore al 20 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2009 per le medesime finali-

tà. La Corte Costituzionale, peraltro, con la Sentenza n. 139 del 2012 relativa alla riduzione dei costi degli apparati amministrativi di cui all'articolo 6 del decreto-legge 78 del 2010, ha precisato che i tagli devono intendersi come disposizioni di principio, alle quali gli enti locali sono tenuti ad attenersi. Tuttavia, qualora esigenze di funzionamento rendessero gli effetti del divieto contrario al principio del buon andamento, gli enti interessati possono in modo discrezionale e nel rispetto del limite complessivo, diversificare la riduzione della spesa su tutte le varie tipologie trattate dal citato articolo 6.

È opportuna anche la modifica delle norme che destinano il 50 per cento dei proventi delle multe per violazioni del Codice della strada incamerati dai Comuni e dagli altri enti territoriali ad una serie di attività connesse al miglioramento della circolazione stradale e delle strutture amministrative preposte. Si aboliscono dunque le quote che obbligano all'impiego del 12,5% dei proventi, rispettivamente per la segnaletica stradale e per il potenziamento dei servizi di polizia locale. Gli oggetti di intervento vengono mantenuti, lasciando però all'ente locale la responsabilità di ripartire l'impiego del complessivo 50% vincolato tra i diversi tipi di impiego previsti dalla legge. Un simile intervento consente una semplificazione della gestione del vincolo di destinazione, resa oggi molto complessa per la necessità di accantonare quote anche in assenza delle esigenze di utilizzo indicate dalla legge, sacrificando altri interventi pur compresi nel dettato normativo. Le norme oggetto di abrogazione prevedono la destinazione dei proventi da dispositivi di rilevamento dei limiti di velocità in relazione alla proprietà della strada sulla quale viene accertata la violazione. La suddetta normativa non è mai stata attuata anche in relazione alla mancata adozione dell'apposito decreto attuativo e considerando l'evoluzione ordinamentale introdotta dalla Legge Delrio (L.n. 56 del 2014) nonché l'impossibilità di operare un riparto tra gli enti previsti, ovvero Comune e Provincia, sarebbe opportuno riportare all'originaria ripartizione squisitamente legata all'organo accertatore.

Per quanto riguarda l'istituto del silenzio assenso, La Legge n. 124 del 2015

(Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche) ha introdotto l'art. 17-*bis* nella Legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo. La riforma della Pubblica Amministrazione del 2015 introduce, infatti, una nuova fattispecie dell'istituto che rappresenta uno strumento di semplificazione dell'attività amministrativa stabilendo che esso opera non nel rapporto tra amministrazione pubblica e privati, ma tra diverse amministrazioni pubbliche e tra amministrazioni pubbliche e gestori di beni o servizi pubblici. La richiamata norma della legge di riforma, specifica, inoltre, che la regola si applica anche ai casi in cui è prevista l'acquisizione di assensi, concerti o nulla osta comunque denominati di amministrazioni preposte alla tutela ambientale, paesaggistico-territoriale, dei beni culturali e della salute dei cittadini, per l'adozione di provvedimenti normativi e amministrativi di competenza di amministrazioni pubbliche. Tuttavia, a tale importante semplificazione non è seguita la necessaria modifica delle altre disposizioni contenute nella Legge n. 241/190 che regolamentano appunto il silenzio assenso.

Un ulteriore capitolo nell'ambito della semplificazione riguarda il tema della spesa per il personale dei comuni e delle unioni di comuni. Sarebbe utile procedere ad un riordino normativo della disciplina sul contenimento delle spese di personale eliminando alcune stratificazioni che generano difficoltà interpretative sia nella fase applicativa che in quella di controllo, come le disposizioni della legge finanziaria 2007, più volte modificate e riadattate nel corso degli anni. Tale semplificazione è altresì con l'esigenza di garantire i necessari spazi di autonomia organizzativa ai Comuni.

Inoltre, dovrebbe prevedersi un'esenzione all'applicazione di disposizioni aventi ad oggetto la formazione del personale degli enti locali, anacronistica rispetto alle nuove regole del rispetto del saldo finale tra entrate e spese finali.

ALLEGATO.

Le principali comunicazioni contabili richieste ai Comuni

Con particolare riferimento alle comunicazioni da trasmettere al **Ministero dell'Interno**, anche per il tramite delle proprie direzioni ed articolazioni territoriali, la rilevazione condotta ha evidenziato i seguenti principali adempimenti obbligatori:

1. *Certificato al bilancio di previsione* (articolo 161, D.lgs n. 267 del 2000), la cui scadenza, da comunicarsi con Decreto ministeriale, è variabile. Gli enti locali sono tenuti a redigere apposite certificazioni sui principali dati del bilancio di previsione e del rendiconto della gestione ed a trasmetterli al Ministero dell'interno. Le certificazioni sono firmate dal segretario, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziario.
2. *Rendicontazione diritti di segreteria* (articolo 10, comma 2, DL n. 90 del 2014), con cadenza annuale.
3. *Certificazione per il contributo relativo ai maggiori oneri contratti per la gestione dei servizi del trasporto pubblico* (art. 9, comma 4, L. n. 472 del 1999). Le relative procedure sono determinate con decreto ministeriale, sentita la Conferenza unificata.
4. *Certificazione per il contributo relativo al rimborso dell'IVA sui servizi esternalizzati non commerciali*. Il DPR 8 gennaio 2001, n. 33, ha stabilito che gli enti locali sono tenuti a presentare la predetta certificazione entro il 31 marzo di ciascun anno.
5. *Certificato per il contributo dei mutui contratti in ciascun anno* (art. 46-bis, DL n. 41 del 1995 e successive modificazioni).
6. *Certificazione copertura minima per servizi a domanda individuale, rifiuti e acquedotto* (art. 243, commi 2 e 4 D.lgs 267/2000, per gli enti in condizioni strutturalmente deficitarie).
7. *Richiesta per il rimborso delle spese sostenute per il personale ex Fime e Insud* (Legge n. 251 del 1998), entro il 31 marzo di ciascun anno.

8. *Certificato al rendiconto* (articolo 161, comma 5, D.lgs 267 del 2000), entro il 31 maggio di ciascun anno.
9. *Certificazione spese sostenute per aspettative sindacali sostenute nell'anno di riferimento*. L'articolo 1-bis del decreto-legge 25 novembre 1996, n. 599, ha previsto l'assegnazione ai comuni, alle province, alle comunità montane, nonché alle I.P.A.B., ora Aziende pubbliche di servizi alla persona (A.S.P.), di un contributo erariale per il finanziamento della spesa sostenuta per il personale cui è stata concessa l'aspettativa per motivi sindacali.
10. *Certificazioni per i contributi per i servizi gestiti in forma associata* (DM Interno 1.9.2000, n. 318, come modificato dal DM 1.10.2004, n. 289), entro il 30 settembre di ciascun anno.

Per quanto riguarda le comunicazioni da trasmettere al **Ministero dell'Economia e delle Finanze**, anche per il tramite dei relativi dipartimenti ed articolazioni territoriali, la rilevazione ha evidenziato i seguenti principali adempimenti obbligatori:

1. *Monitoraggio saldo finale di competenza primo semestre* (articolo 1, comma 710, L. n. 208 del 2015). I Comuni e le Province trasmettono tali informazioni entro 30 giorni dalla scadenza del semestre;
2. *Monitoraggio saldo finale di competenza al 30 settembre* (articolo 1, comma 710, L. n. 208 del 2015). I Comuni e le Province trasmettono tali informazioni entro 30 giorni dal termine.
3. *Monitoraggio saldo finale di competenza al 31 dicembre* (articolo 1, comma 710, L. n. 208 del 2015). I Comuni e le Province trasmettono tali informazioni entro 30 giorni dal termine del 31 dicembre.
4. *Certificazione annuale saldo finale di competenza* (articolo 1, comma 720, L. n. 208 del 2015). Ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi del saldo, i Comuni e le Province sono tenuti ad inviare, entro il termine perentorio del 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, una certificazione del saldo conseguito.
5. *Rilevazione dei flussi di cassa tramite il tesoriere* (Articolo 32, comma 2, L.n. 289 del 2002).

6. *Comunicazione patto regionale* (articolo 1, comma 728-731, L. n. 208 del 2015). La predetta comunicazione va effettuata tramite la piattaforma elettronica entro il 15 aprile ed entro il 15 settembre dell'anno di riferimento.
7. *Comunicazione patto nazionale orizzontale* (articolo 1, comma 732, L. n. 208 del 2015). La predetta comunicazione va effettuata tramite la piattaforma elettronica entro il 15 giugno dell'anno di riferimento.
8. *Inserimento fatture e dati sulla piattaforma telematica certificazione crediti*. Si tratta di comunicazioni continuative prevista dal Decreto-legge n. 35 del 2013.
9. *Comunicazione dell'entità complessiva delle cessioni di crediti effettuato nell'anno precedente mediante il factoring pro-soluto*. Tale comunicazione è disciplinata dall'articolo 8 del Decreto-legge n.79 del 1997 e dalla Circolare del Ministero del tesoro n. 30 del 1998.
10. *Conto annuale del personale* (Articolo 60, D.lgs n. 165 del 2001).
11. *Relazione annuale sul conto personale*. L'articolo 60 del decreto legislativo n. 165 del 2001 prevede che tale comunicazione va effettuata entro il 31 maggio di ciascun anno.

Quanto alle comunicazioni da trasmettere alla **Corte dei Conti**, anche per il tramite delle relative articolazioni territoriali, la rilevazione ha evidenziato i seguenti principali adempimenti obbligatori:

1. *Comunicazione del referto contenente le conclusioni del controllo di gestione* ai sensi dell'articolo 198-bis del Decreto legislativo n. 267 del 2000.
2. *Trasmissione del conto reso dal tesoriere, all'economista, dal consegnatario dei beni e dagli agenti contabili*. Gli articoli 233, comma 1 e 226, comma 1 del Decreto legislativo n. 267 del 2000 stabiliscono che tale comunicazione si effettua entro 30 giorni dall'approvazione del rendiconto.
3. *Piano razionalizzazione partecipate* (Articolo 1, comma 611, L.n. 190 del 2014). Si tratta di un adempimento richiesto una tantum.
4. *Comunicazione debiti fuori bilancio e disavanzo tecnico*, prevista dall'articolo 13 del Decreto-legge n. 786 del 1981.
5. *Questionari per gli organi di revisione economico-finanziaria sul rendiconto di gestione per ciascun anno di riferimento*.

6. *Relazione annuale, in forma di questionario, sul funzionamento dei controlli interni per ciascun anno* (Articolo 148 del decreto legislativo n. 267 del 2000).
7. *Trasmissione rendiconto in formato XML*. Tale adempimento è previsto dall'art. 227, commi 4 e 6, del Decreto Legislativo n. 267 del 2000.
8. *Atti di spesa relativi ad incarichi di studio, ricerca e consulenza, relazioni pubbliche, convegni, mostre e pubblicità e rappresentanza per importi superiori a 5000 euro* (Articolo 1, comma 173, della Legge n. 266 del 2005).
9. *Relazione consuntiva sui piani triennali*, prevista dall'articolo 2, comma 597, della Legge n. 244 del 2007.