



**Il bilancio 2013
Istruzioni per l'uso**

Il Volume è stato curato dalla Direzione Scientifica dell'IFEL

Curatore dell'opera: Silvia Scozzese - Direttore Scientifico IFEL

L'opera è stata realizzata da: Andrea Ferri, Francesca Proia, Monia Favi, Ennio Dina, Paolo Latini, Paolo Leonardi, Alessandro Beltrami, Lucia Del Vescovo, Giuseppe Ferraina, Federica Narducci.

A cura di

Direzione Scientifica IFEL

Tel. 06/68816210/214/218 - direzionescientifica@fondazioneifel.it

info@fondazioneifel.it - www.fondazioneifel.it

IL VOLUME È STATO CHIUSO IN DATA 18 OTTOBRE 2013

Sommario

CAPITOLO 1 NUOVE REGOLE CONTABILI, EQUILIBRI FINANZIARI E DOCUMENTI DI BILANCIO	9
1 LE MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2013.....	9
1.1 Il nuovo equilibrio di parte corrente	9
1.2 Recuperi di assegnazioni non dovute ai Comuni.....	12
1.3 Ulteriori vincoli alla spesa comunale	14
1.4 Limiti all'indebitamento (decreto legge n. 76 del 2013)	17
2 CONTENUTO E TERMINI DI APPROVAZIONE DEI DOCUMENTI DI BILANCIO.....	19
2.1 Il rendiconto di gestione	19
2.2 Il bilancio di previsione.....	22
2.3 Gli allegati al bilancio di previsione.....	24
3 I TERMINI E LE CONDIZIONI DI EFFICACIA DELLE DELIBERE DI ISTITUZIONE O DI MODIFICA DEI TRIBUTI.....	28
CAPITOLO 2 LE ENTRATE COMUNALI NEI BILANCI 2013	35
1 INTRODUZIONE.....	35
2 NORME DI IMPATTO GENERALE.....	36
3 IL NUOVO TRIBUTO SUI RIFIUTI E SUI SERVIZI COMUNALI - TARES....	41
3.1 Il quadro generale e le criticità più significative	41
3.2 Le più recenti modifiche e la disciplina transitoria per il 2013....	45
3.3 Finalità e natura.....	54
3.4 Soggetto attivo.....	56
3.5 Presupposto del tributo e soggetto passivo.....	57
3.6 La determinazione della tariffa	60
3.7 La determinazione della superficie imponibile	62
3.8 La componente rifiuti Tares delle istituzioni scolastiche statali..	64
3.9 La potestà regolamentare comunale. Riduzioni ed esenzioni.	65

3.10	La determinazione delle tariffe e il Piano finanziario	70
3.10.1	<i>La determinazione delle tariffe</i>	70
3.10.2	<i>Il piano finanziario</i>	74
3.11	Tariffa giornaliera.....	80
3.12	Il tributo provinciale ambientale	81
3.13	Maggiorazione per copertura di costi dei servizi indivisibili	81
3.14	Gestione del tributo.....	82
3.14.1	<i>La dichiarazione</i>	82
3.14.2	<i>L'accertamento e la riscossione.....</i>	83
3.14.3	<i>Versamenti.....</i>	87
3.14.4	<i>Sanzioni</i>	88
3.14.5	<i>Tariffa di natura corrispettiva.....</i>	89
4.	L'EVOLUZIONE DELL'IMU E I RIFLESSI SULLE RISORSE DISPONIBILI	90
4.1	Modifiche alla disciplina dell'IMU disposte in corso d'anno	93
4.2	La nuova ripartizione dell'IMU tra Comuni e Stato	102
4.3	Le risorse standard comunali tra il 2012 e il 2013.....	109
4.3.1.	<i>La revisione del gettito IMU 2012</i>	111
4.3.2.	<i>La quantificazione delle risorse 2013.....</i>	113
5.	GLI ALTRI TRIBUTI COMUNALI	123
5.1	Addizionale comunale all'IRPEF	123
5.2	Imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco marittimo	128
5.2.1	<i>Imposta di soggiorno nel decreto legislativo n. 23 del 2011.....</i>	128
5.2.2	<i>Imposta di sbarco</i>	132
5.3	Imposta di scopo.....	133
CAPITOLO 3 IL PATTO DI STABILITÀ INTERNO PER IL TRIENNIO		
	2013-2015	135
1.	GLI ENTI SOGGETTI AL PATTO DI STABILITÀ INTERNO	135
2.	L'ESTENSIONE DEI VINCOLI A SOCIETÀ PARTECIPATE, AZIENDE SPECIALI E ISTITUZIONI.....	137

3.	L'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLA MANOVRA	138
4.	LA VIRTUOSITÀ	139
5.	GLI OBIETTIVI PROGRAMMATICI PER ENTE.....	141
6.	IL SALDO FINANZIARIO E LE ESCLUSIONI.....	143
6.1	Aspetti operativi delle esclusioni	147
7.	IL PATTO NEL BILANCIO DI PREVISIONE E DURANTE LA GESTIONE....	152
8.	IL SISTEMA DI MONITORAGGIO E CONTROLLO	153
9.	SANZIONI E PREMI	156
10.	IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE	162
11.	IL PATTO REGIONALE INTEGRATO.....	164
12.	IL PATTO VERTICALE INCENTIVATO	167
13.	IL PATTO REGIONALE.....	168
14.	LE PROSPETTIVE DI MODIFICA DEL PATTO DI STABILITÀ INTERNO...	172
15.	LA SPENDING REVIEW	173
	CAPITOLO 4 I NUOVI CONTROLLI E I VINCOLI DI SPESA	177
1	LE PRINCIPALI FINALITÀ PERSEGUITE DAL DECRETO LEGGE 174/2012	177
2	LE MODIFICHE AL DECRETO LEGISLATIVO 149/2011.....	178
2.1	Relazione di fine mandato	178
2.2	Relazione di inizio mandato	182
2.3	Controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze.....	182
3	LE MODIFICHE AL TESTO UNICO DEGLI ENTI LOCALI.....	183
3.1	Obblighi di trasparenza per gli amministratori.....	183
3.2	Parere del responsabile finanziario sulle proposte di delibera .	184
3.3	Nuovo sistema dei controlli interni.....	184

3.4	Adozione del regolamento sui controlli interni	190
3.5	Nuovo sistema dei controlli esterni.....	190
3.6	Nuovo ruolo del responsabile finanziario	193
3.7	Entità e utilizzo del Fondo di riserva	194
3.8	Modifiche al contenuto del Piano Esecutivo di Gestione	195
3.9	Maggiori limiti nell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione...	196
3.10	Nuove regole in caso di eventi eccezionali	198
3.11	Approvazione del Rendiconto.....	199
3.12	Nomina e competenze dell'Organo di revisione.....	199

Prefazione

A cura di Silvia Scozzese - Direttore Scientifico IFEL

Anche quest'anno Ifel pubblica la guida per la predisposizione dei bilanci 2013. L'anno in corso vede ancora forte l'incertezza in merito all'assetto definitivo della finanza locale.

Il comparto è stato messo a dura prova da manovre finanziarie il cui peso ha già imposto gravissimi sacrifici: in soli 7 anni il contributo finanziario dei Comuni al risanamento della finanza pubblica ammonta a ben 16 miliardi, più di 8 miliardi e mezzo in termini di inasprimento del Patto di Stabilità Interno e circa 7 miliardi e mezzo in termini di riduzione dei trasferimenti.

Dall'adozione della legge n. 42 del 2009, che poneva le basi per l'adozione del federalismo fiscale, nel compimento del percorso di autonomia gestionale e finanziaria degli Enti locali, il perimetro delle risorse a disposizione dei Comuni è diminuito. La sostituzione dei trasferimenti erariali con entrate proprie non è avvenuta a "saldi invariati": i Comuni sono stati costretti ad esercitare la leva fiscale per compensare in parte i tagli, quindi per mantenere i servizi ai cittadini, ma malgrado ciò dal 2010 al 2013 i Comuni hanno ridotto il proprio spazio finanziario di circa 3 miliardi.

In questo difficilissimo contesto le continue modifiche della disciplina delle entrate e del bilancio creano ulteriori difficoltà nella programmazione delle attività degli Enti e nella capacità di realizzare gli impegni presi con i cittadini. Ne sono la prova i continui rinvii del termine di approvazione dei bilanci: negli ultimi 10 anni la scadenza non è stata mai fissata oltre il mese di giugno; negli ultimi tre anni il termine è slittato al 31 agosto 2011, al 31 ottobre 2012, infine al 30 Novembre nel

2013. Tutto ciò a causa della indisponibilità degli elementi necessari alla chiusura della programmazione finanziaria.

Ancora oggi, alla chiusura del presente lavoro, sono ancora in itinere le modifiche alla disciplina di istituti che incidono sull'anno in corso e non sono ancora disponibili le quantificazioni di dettaglio delle risorse comunali per il 2013.

Malgrado ciò i Comuni sono coinvolti in percorsi di riforma che fanno del settore uno dei più aperti alle novità: esempi importanti sono la partecipazione alla sperimentazione della nuova contabilità e la risposta diffusa e puntuale ai questionari relativi ai fabbisogni standard, che richiede per entrambe un grande sforzo organizzativo e programmatico.

Questi elementi non possono non far riflettere il legislatore circa la necessità di fornire stabilità al sistema. Il contributo al risanamento del Paese è sostanzialmente compiuto da parte dei Comuni, il percorso di aggiornamento del sistema contabile in ottimo stato di avanzamento.

È ora necessario un fermo intervento di stabilizzazione del sistema delle entrate, in modo da tornare a programmare nel medio lungo termine nell'interesse dei territori amministrati; è necessario un complessivo intervento di semplificazione delle procedure ordinarie, in modo da restituire l'autonomia gestionale troppo spesso riconosciuta dal sistema e poco realizzata nei fatti; è il momento di superare il Patto di Stabilità Interno nei termini conosciuti e di adottare una norma di controllo dei saldi comunali - nel rispetto degli impegni nazionali ed europei - che non abbia gli effetti recessivi sugli investimenti fin ora registrati, ma faccia ripartire lo sviluppo del Paese.

In sintesi, per costruire le condizioni che consentano l'avvio di una nuova stagione di autentica autonomia, nel rispetto del mandato dei cittadini, è necessario fornire una nuova stabilità finanziaria e gestionale al comparto comunale.

CAPITOLO 1
NUOVE REGOLE CONTABILI, EQUILIBRI FINANZIARI
E DOCUMENTI DI BILANCIO

1 LE MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI STABILITÀ PER IL 2013

Con l'approvazione della legge n. 228 del 2012 (Legge di stabilità per il 2013) entra in vigore un'ulteriore serie di norme aventi un immediato e diretto impatto contabile sugli Enti locali, soprattutto per quanto concerne la disciplina delle limitazioni afferenti ad alcune tipologie di spesa.

1.1 *Il nuovo equilibrio di parte corrente*

I commi da 441 a 444 trattano argomenti che sono finalizzati a creare le condizioni affinché si pervenga a bilanci in reale equilibrio finanziario, nel rispetto dei principi fissati dal nuovo articolo 81 della Costituzione, anche in previsione dell'entrata in vigore a partire dal 2015 del nuovo sistema di contabilità previsto dal decreto legislativo n. 118 del 2011.

In particolare, la Legge di stabilità per il 2013 abroga tutte le norme che permettevano di utilizzare entrate straordinarie per la spesa corrente.

Il comma 441 abroga la disposizione contenuta nell'articolo 3, comma 28, della legge n. 350 del 2003, che consentiva agli Enti locali di utilizzare le entrate derivanti dal plusvalore realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali, inclusi i beni immobili, per spese aventi carattere non permanente e connesse alle finalità di cui all'articolo 187, comma 2 del TUEL, ossia anche per spese correnti non ripetitive. In altri termini, le plusvalenze non possono più essere destinate al finanziamento di spesa corrente avente il carattere non ricorrente.

Il successivo comma 442, abrogando l'articolo 1, comma 66, della legge n. 311 del 2004, revoca la facoltà per gli Enti locali di utilizzare le entrate

derivanti dal plusvalore realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali, inclusi i beni immobili, anche per il rimborso della quota di capitale delle rate di ammortamento dei mutui.

Il comma 443 precisa che i proventi da alienazioni di beni patrimoniali, di cui al comma 6 dell'articolo 162 del TUEL, possono essere utilizzati esclusivamente per le spese di investimento e per la riduzione del debito, in quest'ultimo caso solo in assenza di spese di investimento o per l'eventuale parte eccedente. Successivamente, in considerazione dell'eccezionalità della situazione economica e tenuto conto delle esigenze prioritarie di riduzione del debito pubblico, al fine di contribuire alla stabilizzazione finanziaria e promuovere iniziative volte allo sviluppo economico e alla coesione sociale, il decreto legge n. 69 del 2013, all'articolo 56-bis comma 11, ha stabilito che è destinato al Fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato il 10 per cento delle risorse nette derivanti dall'alienazione dell'originario patrimonio immobiliare disponibile degli enti territoriali, salvo che una percentuale uguale o maggiore non sia destinata per legge alla riduzione del debito del medesimo ente.

Il comma 444 integra l'articolo 193 del TUEL, inerente alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, consentendo il riequilibrio di bilancio anche attraverso incrementi di aliquote e tariffe successivi agli ordinari termini per l'approvazione di bilancio. Gli eventuali incrementi hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. I proventi da alienazione di beni patrimoniali possono essere utilizzati solo per sanare gli squilibri di parte capitale, pertanto non possono essere destinati anche al finanziamento di squilibri della parte corrente del bilancio, come era invece consentito dalla precedente stesura della norma.

L'insieme di queste disposizioni, unitamente al Fondo svalutazione crediti di cui all'articolo 6, comma 17 del decreto legge n. 95 del 2012, ai

vincoli introdotti nell'applicazione dell'avanzo di amministrazione e al rinnovato quadro dei controlli interni ed esterni disciplinato dalla legge n. 213 del 2012, obbligherà gli Enti ad adottare politiche di bilancio molto più rigorose che, nella pratica, da un lato condizioneranno l'azione amministrativa degli stessi e, dall'altro, faciliteranno il rispetto dei vincoli del Patto di Stabilità Interno. In ogni caso, queste norme si configurano indubbiamente come novità assai incisive, che ridurranno notevolmente la "flessibilità" dei bilanci comunali.

Il Fondo svalutazione crediti

L'articolo 6, comma 17 del decreto legge n. 95 del 2012 prevede che, a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, gli Enti locali iscrivono nel bilancio di previsione un Fondo svalutazione crediti per un importo pari almeno al 25% dei residui attivi delle entrate proprie correnti, mantenuti a bilancio per un periodo superiore a 5 anni (ossia relativi agli anni 2006 e precedenti). I residui per i quali è analiticamente certificabile, da parte dell'organo di revisione, la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità, possono essere esclusi dal calcolo per la determinazione del Fondo svalutazione crediti.

La disposizione sopra richiamata impone, anche per il prossimo triennio, l'iscrizione in sede di bilancio di previsione di un importo coerente con la percentuale indicata in relazione ai residui attivi ancora registrati nelle scritture contabili dell'Ente.

L'esplicito richiamo al decreto legislativo sull'armonizzazione dei sistemi contabili impone di vincolare l'avanzo di amministrazione per un importo pari alla quota del Fondo svalutazione crediti iscritta a bilancio. Tale vincolo permane fino a quando il credito mantenuto a residui non è stato effettivamente riscosso o definitivamente stralciato in sede di riaccertamento.

Il principio applicato alla contabilità finanziaria allegato al DPCM 28 dicembre 2011, in attuazione del decreto legislativo n. 118 del 2011 per gli Enti in sperimentazione, prevede infatti che l'accantonamento al Fondo svalutazione crediti non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nell'avanzo di amministrazione come quota vincolata.

In sede di assestamento di bilancio e alla fine dell'esercizio ai fini della redazione del rendiconto è verificata la congruità del Fondo svalutazione crediti complessivamente accantonato nell'avanzo.

Il principio si preoccupa, infine, di stabilire i tempi entro i quali adeguare l'importo del Fondo svalutazione crediti:

- in sede di assestamento, con la variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al Fondo svalutazione crediti;
- in sede di rendiconto, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il Fondo svalutazione crediti non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Quando un credito è dichiarato definitivamente e assolutamente inesigibile lo si elimina dalle scritture finanziarie e, per lo stesso importo del credito che si elimina, si riduce il Fondo svalutazione crediti.

A seguito di ogni provvedimento di riaccertamento dei residui attivi è rideterminata la quota dell'avanzo di amministrazione vincolata al Fondo svalutazione crediti.

Il decreto legge n. 35 del 2013 stabilisce un diverso parametro di iscrizione al Fondo svalutazione crediti per gli Enti che beneficiano del Fondo per assicurare liquidità di cui al comma 13 dell'articolo 1 del decreto legge 35 del 2013. In particolare il Fondo svalutazione crediti relativo agli anni successivi a quello in cui è stata concessa l'anticipazione, e comunque nelle more dell'entrata in vigore dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, è pari almeno al 30% dei residui attivi delle entrate tributarie ed extratributarie aventi anzianità superiore ai 5 anni. Possono essere esclusi dalla base di calcolo i residui attivi per i quali i responsabili dei servizi competenti abbiano analiticamente certificato la perdurante sussistenza delle ragioni del credito e l'elevato tasso di riscuotibilità previo parere motivato dell'organo di revisione.

1.2 Recupero di assegnazioni non dovute ai Comuni

I commi 128, 129 e 130 stabiliscono che a decorrere dal 2013 le somme a debito dovute a qualsiasi titolo dagli Enti locali al Ministero dell'Interno sono recuperate a valere su qualunque assegnazione finanziaria dovuta dal Ministero stesso.

In particolare il comma 128 dispone che dal 1° gennaio 2013 le somme a debito a qualsiasi titolo dovute dagli Enti locali al Ministero dell'Interno sono recuperate a valere su qualunque assegnazione finanziaria dovuta dal Ministero stesso, lasciando inalterata la procedura per la reinscrizione dei residui passivi perenti.

Nei soli casi di recuperi relativi ad alcune fattispecie (ricalcolo minori gettiti ICI categorie D, revisione maggiori gettiti ex decreto legge n. 262 del 2006, contributi per mobilità del personale), anche se determinatisi prima del 2012, viene reso possibile un dispositivo di rateizzazione fino a 5 anni, sulla base di una dichiarazione dell'Ente locale.

Il comma 129 regola i casi - non infrequenti in considerazione del progressivo declino delle assegnazioni statali ai Comuni - di insufficienza delle somme assegnate rispetto ai recuperi da operare. In

questi casi di “incapienza”, come già previsto per il 2012 da norme specifiche, per soddisfare i crediti nei confronti delle Amministrazioni locali, il Ministero dell’Interno trasmetterà i dati relativi agli importi da recuperare all’Agenzia delle Entrate, che a sua volta tratterrà gli importi acquisiti attraverso i pagamenti dell’IMU ai Comuni interessati e, con cadenza trimestrale, li riverserà ad un capitolo dell’entrata di bilancio dello Stato per poi essere successivamente riassegnati sui capitoli di entrata del Ministero dell’Interno.

Nel caso in cui per qualsiasi motivo l’Agenzia delle Entrate non riesca a procedere nel senso descritto, l’Ente medesimo è obbligato a versare la somma dovuta direttamente al bilancio dello Stato, dandone comunicazione al Ministero dell’Interno.

Il comma 130 dispone l’abrogazione di disposizioni contrastanti con la disciplina suesposta:

- comma 3 dell’articolo 8 del decreto legge n. 318 del 1986 (legge n. 488 del 1986), che autorizza il Ministero dell’Interno a concedere rateizzazioni dei versamenti dovuti a vario titolo dai Comuni; sembra pertanto abrogata la possibilità di utilizzo dell’ordinario dispositivo di rateizzazione triennale per somme dovute al Ministero dell’Interno diverse da quelle specificate nel comma 128;
- comma 14 dell’articolo 31 della legge n. 289 del 2002 che autorizza il Ministero dell’Interno a provvedere al recupero di somme a qualunque titolo dovute dagli Enti locali, sui trasferimenti erariali o, in caso di insufficienza dei trasferimenti, a prelevare gli importi dalle somme spettanti a titolo di compartecipazione al gettito dell’IRPEF;
- comma 16 dell’articolo 20 del decreto legge n. 98 del 2011, che prevede che il recupero di risorse da parte del Ministero dell’Interno possa essere operato a valere sulle dotazioni del soppresso Fondo Sperimentale di Riequilibrio.

1.3 Ulteriori vincoli alla spesa comunale

Il comma 138 stabilisce che le Amministrazioni locali inserite nel conto economico consolidato della Pubblica Amministrazione, come individuate dall'ISTAT:

- a) a decorrere dal 1° 2014 non possono acquistare immobili, senza che sia prodotta “la documentata indispensabilità e indilazionabilità attestata dal responsabile del provvedimento”. La congruità del prezzo deve essere attestata dall'Agenzia del Demanio (previo rimborso delle spese);
- b) per l'anno 2013 non possono acquistare immobili a titolo oneroso né stipulare contratti di locazione passiva, salvo che si tratti di rinnovi contrattuali oppure che la locazione sia stipulata per acquisire, a condizioni più vantaggiose, la disponibilità di locali in sostituzione di immobili dismessi ovvero per continuare ad avere la disponibilità di immobili venduti;
- c) sono escluse dalle disposizioni precedenti, fermi restando i vincoli di finanza pubblica, le operazioni di acquisto destinate a soddisfare le esigenze allocative in materia di edilizia residenziale pubblica.

Il comma 141 prevede che le Pubbliche Amministrazioni non possono effettuare spese di ammontare superiore al 20% della spesa sostenuta in media negli anni 2010-2011 per l'acquisto di mobili e arredi, salvo che l'acquisto sia funzionale alla riduzione delle spese connesse alla conduzione degli immobili. Il collegio dei revisori dei conti verifica preventivamente i risparmi realizzabili, che devono essere superiori alla minore spesa derivante dall'attuazione di questo comma. In proposito a questo divieto, in data 15 febbraio 2013 il Governo ha adottato un decreto con il quale ha stabilito che questo limite non si applica per i Comuni che hanno subito il terremoto nel maggio 2012, mentre il comma 165 prevede

la deroga per acquisti di mobili e arredi destinati a progetti di sviluppo e coesione.

I commi 143 e 144 stabiliscono che per tutto il biennio 2013-2014 le Pubbliche Amministrazioni non possono acquistare vetture né stipulare contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto autovetture. Le procedure di acquisto iniziate a decorrere dal 9 ottobre 2012 sono revocate. Queste disposizioni non si applicano per i servizi della sicurezza pubblica e per i servizi sociali volti a garantire i livelli essenziali di assistenza.

Il comma 146 introduce un ulteriore limite alle collaborazioni esterne, stabilendo che le Pubbliche Amministrazioni possono conferire incarichi di consulenza in materia informatica solo in casi eccezionali, adeguatamente motivati, in cui occorra provvedere alla soluzione di problemi specifici connessi al funzionamento dei sistemi informatici. La violazione di questa disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

Il comma 147 precisa che le Pubbliche Amministrazioni possono conferire incarichi individuali, con contratti di lavoro autonomo, di natura occasionale o coordinata e continuativa, solo a esperti altamente qualificati. La prestazione, però, deve essere di natura temporanea e altamente qualificata e non è ammesso il rinnovo, mentre l'eventuale proroga è consentita solo al fine di completare il progetto. Ciò, però, non deve dipendere da una causa imputabile al collaboratore.

Il comma 148 stabilisce che queste disposizioni valgono anche per le società controllate direttamente o indirettamente dalle Pubbliche Amministrazioni (articolo 4, comma 10 del decreto legge n. 95 del 2012, riferito alle società che nel 2011 presentavano un fatturato superiore al 90% proveniente dall'Ente proprietario). Si ricorda che queste società possono avvalersi di personale con contratto a tempo determinato nel

limite del 50% delle spese sostenute a questo titolo nel 2009. Queste società, pertanto, possono assumere solo nel limite del 40% dei risparmi realizzati in precedenza e del 50% delle spese di personale sulla spesa corrente.

I commi da 151 a 158, intervenendo sulle disposizioni normative contenute nel decreto legge n. 95 del 2012, modificano ulteriormente la disciplina relativa alla razionalizzazione degli acquisti di beni e servizi da parte della Pubblica Amministrazione, imponendo anche alle società a totale partecipazione pubblica inserite nel conto consolidato della Pubblica Amministrazione l'obbligo di utilizzare i sistemi telematici di negoziazione messi a disposizione da Consip e dalle centrali regionali di acquisto.

Il comma 305 modifica l'articolo 19, comma 1, del decreto legge n. 95 del 2012, precisando che "i servizi in materia statistica" sono funzione fondamentale.

Il comma 400 stabilisce che, nel rispetto dei vincoli vigenti in materia di personale, possono essere prorogati, fino al 31 luglio 2013, i contratti di lavoro a tempo determinato in essere alla data del 30 novembre 2012 che superano il limite dei 36 mesi comprensivi di proroghe e rinnovi.

Il comma 401 stabilisce che le Pubbliche Amministrazioni, nel rispetto del limite complessivo del 50% delle risorse finanziarie disponibili ai sensi della normativa vigente, ovvero di contenimento della spesa di personale, possono avviare reclutamento di personale tramite concorso pubblico con riserva al massimo del 40% a favore dei collaboratori a tempo determinato che abbiano maturato almeno 3 anni alle dipendenze dell'Amministrazione che emana il bando.

La sentenza della Corte costituzionale n. 139 del 2012

Per fare maggiore luce circa l'interpretazione dei vincoli posti a carico degli Enti locali su alcune tipologie di spesa, si ritiene utile richiamare brevemente la sentenza della Corte Costituzionale n. 139 del 2012, avente come oggetto i tagli alle spese previsti dall'articolo 6 del decreto legge n. 78 del 2010, ovvero l'obbligo a partire dal 2011 di ridurre di una certa percentuale l'ammontare delle uscite sostenute nel 2009 relativamente ad alcune tipologie di spesa.

In particolare, l'interpretazione dell'articolo 6 del decreto legge n. 78 del 2010 contenuta nella sentenza impone all'Ente di regolamentare l'uso del mezzo proprio da parte dei dipendenti, in modo da rispettare i vincoli generali di risparmio senza però essere soggetti a vincoli specifici.

La sentenza in questione, depositata il 4 giugno 2012, stabilisce infatti che i vincoli alla spesa imposti dall'articolo 6 del decreto legge n. 78 del 2010 devono essere intesi come disposizioni di principio, alle quali l'Ente deve in via ordinaria attenersi; però, qualora esigenze di funzionamento rendessero gli effetti del divieto contrari al principio del buon andamento, l'Ente può discrezionalmente diversificare la riduzione della spesa su tutte le tipologie di spesa trattate dall'articolo 6, in ogni caso nel rispetto del tetto di spesa complessivamente consentito. In particolare come si ricava dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 139 del 2012, il dipendente deve recuperare tutti i costi effettivamente sostenuti, con riferimento a parametri improntati a criteri di ragionevolezza. Per tale motivo si ritiene superata la tesi contenuta nelle delibere n. 8 del 2011 e n. 21 del 2011, che ammetteva solo forme di indennizzo e in pratica impediva l'autorizzazione all'uso del mezzo proprio anche in assenza di mezzi pubblici o quando il loro utilizzo comportava costi superiori e tempi più lunghi di rientro in servizio.

Ovviamente, i conteggi devono avere come base le spese sostenute nel 2009 per le tipologie di spesa soggette a limitazione.

Dalla lettura del comma 12 dell'articolo 6 in commento, pertanto, si evince in definitiva che le Regioni possono stabilire il tetto massimo dei risparmi di spesa che intendono conseguire e che, nel limite del rispetto di quest'ultimo, possono discrezionalmente rimodulare le percentuali di riduzione sia della spesa per l'utilizzo del mezzo proprio da parte dei dipendenti sia di tutte le altre spese contemplate dall'articolo 6.

Tale principio può essere esteso agli Enti locali.

Si ritiene che il principio affermato in questa sentenza della Corte Costituzionale possa essere esteso anche alle limitazioni di spesa sull'acquisto di mobili e arredi e sull'acquisto di autovetture, introdotte dall'articolo 1 commi 141, 143 e 144 della legge n. 228 del 2012.

1.4 Limiti all'indebitamento (decreto legge n. 76 del 2013)

Il decreto legge n. 76 del 2013 interviene modificando il limite previsto dall'articolo 204 del decreto legislativo n. 267 del 2000 per il ricorso all'indebitamento degli Enti locali.

In particolare il rapporto fra l'importo annuale degli interessi, sommato a quello dei mutui e dei prestiti obbligazionari precedentemente contratti o

emessi e a quello derivante da garanzie prestate, al netto dei contributi statali o regionali in conto interessi e l'importo delle entrate correnti del rendiconto del penultimo anno precedente deve essere:

- per l'anno 2012, l'8%;
- per l'anno 2013, l'8% (era il 6%);
- a decorrere dal 2014, il 6% (era il 4%).

Il suddetto limite aggiunge al divieto di ricorso al debito per spese che non siano di investimento (articolo 119 della Costituzione)¹, ulteriori vincoli di tipo quantitativo, per impedire agli Enti di impegnarsi alla restituzione di importi di capitale e di interessi cui non siano in grado di far fronte.

Si ricorda, infine, che resta in vigore la disposizione per cui i mutui e i prestiti obbligazionari devono essere corredati da apposita attestazione da cui risulti il conseguimento degli obiettivi del Patto di stabilità per l'anno precedente. Senza la predetta attestazione l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito (articolo 30, comma 7, legge n. 183 del 2011).

Al fine di superare la difficile lettura dei nuovi limiti all'indebitamento, con l'articolo 16, comma 11, del decreto legge n. 95 del 2012 (convertito in legge n. 135 del 2012), è stata proposta un'interpretazione autentica della norma sopra citata, asserendo che *“il comma 1 dell'articolo 204 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, come modificato, si interpreta nel senso che*

¹ Il ricorso all'indebitamento è consentito solo per finanziare spese di investimento. Le deliberazioni o determinazioni con le quali dovesse farsi ricorso all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento e i relativi contratti sono nulli (articolo 30, comma 15 della legge n. 289 del 2002). Gli amministratori che hanno assunto deliberazioni in violazione del suddetto limite possono essere condannati dalla sezione giurisdizionale della Corte dei conti a una sanzione pecuniaria pari a un minimo di cinque volte e fino a un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento della violazione.

l'Ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento reperibili sul mercato, qualora sia rispettato il limite nell'anno di assunzione del nuovo indebitamento". In realtà, anche se la norma non ha subito miglioramenti sostanziali dal punto di vista dei Comuni, l'interpretazione fornita in sede di decreto legge n. 95 del 2012 ha consentito un'applicazione meno restrittiva.

2 CONTENUTO E TERMINI DI APPROVAZIONE DEI DOCUMENTI DI BILANCIO

2.1 Il rendiconto di gestione

L'articolo 227 del decreto legislativo n. 267 del 2000 (TUEL) sancisce che entro il 30 aprile di ogni anno venga approvato dal Comune il rendiconto della gestione dell'anno precedente. Sul tema è intervenuta una recente modifica al TUEL, operata dall'articolo 3, comma 1 del decreto legge n.174 del 10 ottobre 2012 (convertito nella legge 7 dicembre 2012, n. 213), che prevede che trascorso il termine entro il quale il rendiconto deve essere approvato senza che sia stato predisposto dalla Giunta il relativo schema, l'organo regionale di controllo nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al Consiglio. In tal caso e comunque quando il Consiglio non abbia approvato il documento nei termini di legge, l'organo regionale di controllo assegna al Consiglio, con lettera notificata ai singoli consiglieri, un termine non superiore a 20 giorni per la sua approvazione, decorso il quale si sostituisce, mediante apposito commissario, all'amministrazione inadempiente. Del provvedimento sostitutivo di nomina del commissario, è data comunicazione al prefetto che inizia la procedura per lo scioglimento del consiglio.

Il rendiconto è composto dal conto del bilancio, dal conto economico e dal conto del patrimonio. Inoltre, sono allegati al rendiconto: la relazione dell'organo esecutivo (articolo 151, comma 6 TUEL), la relazione dei

revisori dei conti (articolo 239, comma 1, lettera d)) e l'elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza.

Il conto del bilancio (articolo 228 TUEL) riporta i risultati finali della gestione e il confronto con il bilancio di previsione e si conclude con la dimostrazione del risultato contabile di gestione e con quello contabile di amministrazione, in termini di avanzo, pareggio o disavanzo. Al conto del bilancio sono inoltre annesse la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficiarietà strutturale e la tabella dei parametri gestionali con andamento triennale.

Il conto economico (articolo 229 TUEL) *“evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo criteri di competenza economica. Comprende gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio, rettificati al fine di costituire la dimensione finanziaria dei valori economici riferiti alla gestione di competenza, le insussistenze e sopravvenienze derivanti dalla gestione dei residui e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio.”*

Sono componenti positive del conto economico: i tributi, i trasferimenti correnti, i proventi dei servizi pubblici, i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio, i proventi finanziari, le insussistenze del passivo, le sopravvenienze attive e le plusvalenze da alienazioni.

Sono componenti negative: l'acquisto di materie prime e dei beni di consumo, la prestazione di servizi, l'utilizzo di beni di terzi, le spese di personale, i trasferimenti a terzi, gli interessi passivi e gli oneri finanziari diversi, le imposte e tasse a carico dell'Ente locale, gli oneri straordinari compresa la svalutazione di crediti, le minusvalenze da alienazioni, gli ammortamenti e le insussistenze dell'attivo come i minori crediti e i minori residui attivi.

Si ricorda, inoltre, che il regolamento di contabilità dell'Ente può prevedere la compilazione di conti economici di dettaglio per servizi o per centri di costo.

Il conto del patrimonio è il documento contabile che attesta la consistenza del patrimonio comunale al 31 dicembre, evidenziando ogni variazione intervenuta dall'approvazione del conto del patrimonio dell'anno finanziario precedente. Il concetto di patrimonio di un Ente pubblico comprende da una parte il complesso dei crediti e dei debiti, dall'altra i beni mobili ed immobili posseduti, ivi inclusi i beni demaniali a vario titolo trasferiti all'Ente e valutati secondo i criteri di legge.

L'incertezza che ha caratterizzato l'intero 2012 circa l'importo dell'IMU di spettanza comunale, si è di fatto riproposta anche sul rendiconto. Infatti, le verifiche da parte degli Enti dell'incassato dell'IMU a disciplina di base, o standard, hanno fatto emergere risultati non corrispondenti a quanto accertato convenzionalmente sulla base delle stime MEF del 15 ottobre 2012. La revisione definitiva del gettito standard, con la conseguente rettifica delle assegnazioni statali per il 2012, si è conclusa soltanto alla fine di maggio 2013. I Comuni avrebbero dovuto quindi rettificare gli accertamenti relativi all'annualità 2012 a titolo di IMU e di Fondo Sperimentale di Riequilibrio, in un momento ormai successivo all'approvazione del rendiconto, tenendo conto della diversa ripartizione delle entrate accertate tra imposta e assegnazioni statali e di eventuali modifiche delle risorse complessivamente disponibili in base alle nuove stime. Tale intervento non è stato possibile se non mediante una correzione sui residui 2012, in assenza di una norma speciale e concordata con il Governo (proposta ma non poi emanata) che consentisse di rivedere la contabilità 2012 oltre la fine dell'esercizio, evitando altresì effetti indesiderati sui parametri del Patto di stabilità 2012-2013 (per un più approfondito esame di questi argomenti, vedasi il paragrafo dedicato ai rapporti tra IMU e risorse comunali).

2.2 Il bilancio di previsione

Il termine per l'approvazione dei bilanci di previsione 2013 è stato oggetto di proroga, per effetto di tre provvedimenti legislativi: la Legge di stabilità (comma 381, al 30 giugno), il decreto legge n. 35 del 2013 (articolo 10, comma 4-*quater*, lettera b), al 30 settembre) e, da ultimo, il decreto legge del 31 agosto 2013, n. 102 (articolo 8, comma 1) in corso di esame parlamentare, che porta il termine al 30 novembre.

Si tratta di interventi di carattere straordinario poiché, in generale, resta ferma la possibilità di definire proroghe al termine per l'approvazione del bilancio di previsione (ordinariamente il 31 dicembre dell'anno precedente, in base all'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000) mediante decreto del Ministro dell'Interno, da adottare d'intesa con il Ministro dell'Economia, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Di fatto, il differimento del termine per l'approvazione del bilancio di previsione degli Enti locali è risultato una pratica costante, come emerge dalle proroghe riportate nella Tavola 1.1, che dal 2006 sono state operate attraverso atti amministrativi, ad eccezione delle proroghe 2013, fissate con legge dello Stato.

Tavola 1.1

**IL DIFFERIMENTO DEL TERMINE PER LA DELIBERAZIONE DEL
BILANCIO DI PREVISIONE 2002-2013**

Anno di riferimento bilancio	Nuovo termine (FINALE)	Atto
2002	31 marzo 2002	D.M. 27 febbraio 2002
2003	30 maggio 2003	D.L. 31 marzo 2003, n. 50
2004	31 maggio 2004	D.L. 29 marzo 2004, n. 80
2005	31 maggio 2005	D.L. 31 marzo 2005, n. 44
2006	31 maggio 2006	D.M. 27 marzo 2006
2007	30 aprile 2007	D.M. 19 marzo 2007
2008	31 maggio 2008	D.M. 20 marzo 2008
2009	31 maggio 2009	D.M. 26 marzo 2009
2010	30 giugno 2010	D.M. 29 aprile 2010
2011	31 agosto 2011	D.M. 30 giugno 2011
2012	31 ottobre 2012	D.M. 2 agosto 2012
2013	30 novembre 2013	D.L. 31 agosto 2013, n. 102

Si ricorda che la proroga del termine da parte delle norme statali determina l'autorizzazione automatica dell'esercizio provvisorio fino alla nuova scadenza (articolo 163, comma 3, del decreto legislativo n. 267 del 2000). Nel periodo dell'esercizio provvisorio, gli Enti possono effettuare, per ciascun intervento, spese in misura non superiore mensilmente ad un dodicesimo della somma prevista nel bilancio definitivamente deliberato. Sono escluse le spese tassativamente regolate dalla legge o non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi (tasse, oneri ammortamento mutui, ecc.).

Non possono essere effettuate le spese con carattere di novità, rispetto all'anno precedente, non legate alla gestione ordinaria, ad esempio nuovi investimenti.

Nei casi in cui l'Ente non abbia deliberato il bilancio di previsione entro i termini, è possibile soltanto una gestione provvisoria nei limiti dei relativi stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato. La gestione provvisoria è comunque limitata:

- all'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali diventati esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge;
- al pagamento delle spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse. In generale, la gestione provvisoria è limitata alle sole operazioni necessarie per evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'Ente.

2.3 Gli allegati al bilancio di previsione

L'articolo 172 del TUEL indica una serie di documenti obbligatori da allegare al bilancio di previsione. Ne riproponiamo di seguito i contenuti essenziali.

Alla Relazione previsionale e programmatica, al bilancio pluriennale e al bilancio di previsione devono essere allegati numerosi documenti, diretti sia al riscontro dell'attendibilità delle previsioni inserite nel bilancio, sia a fornire all'organo consiliare una visione generale, seppure sintetica, sulla situazione finanziaria dell'Ente locale.

L'articolo 172 del TUEL indica il seguente elenco obbligatorio di documenti:

- a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello a cui si riferisce il bilancio di previsione;
- b) le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle Unioni di Comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio dei servizi pubblici. Le risultanze devono essere relative al penultimo esercizio antecedente quello a cui si riferisce il bilancio;
- c) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i Comuni verificano la quantità e qualità di aree fabbricabili da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie, che potranno essere cedute in proprietà o in diritto di

superficie. Con la stessa deliberazione i Comuni stabiliscono anche il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato. In questo modo il Consiglio esercita le competenze sui programmi in materia urbanistica;

- d) il programma triennale dei lavori pubblici di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163;
- e) le deliberazioni con cui sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- f) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale, ai sensi dell'articolo 242 del TUEL. È possibile verificare, sulla base degli indici e criteri fissati con decreto dal Ministero dell'Interno, la situazione gestionale e contabile dell'Ente e rilevare una eventuale situazione di pericolosità che potrebbe sfociare nel dissesto finanziario. Per il triennio 2010-2012, i parametri in questione sono stabiliti con decreto ministeriale del 24 settembre 2009.

Sono inoltre allegati al bilancio preventivo:

- il parere dell'organo di revisione al bilancio di previsione. Nel parere, ai sensi dell'articolo 239, lettera b), del decreto legislativo n. 267 del 2000, l'organo di revisione economico-finanziaria esprime un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nel parere sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni;

- per gli Enti soggetti al Patto di stabilità, il prospetto di competenza mista contenente le previsioni annuali e pluriennali di competenza mista degli aggregati rilevanti ai fini del Patto di Stabilità Interno, ai sensi dell'articolo 77-*bis*, comma 12 del decreto legge n.112 del 2008. Tale allegato ha lo scopo di verificare la coerenza tra quanto previsto nel bilancio di previsione e quanto imposto dagli obblighi del Patto di stabilità;
- il piano per la valorizzazione e l'alienazione del patrimonio comunale previsto dall'articolo 58 della legge n. 133 del 2008. Questo articolo è stato in gran parte riscritto dall'articolo 33 del decreto legge n. 98 del 2011 e dall'articolo 27 del decreto legge n. 201 del 2011. Le modifiche apportate consentono di dare più efficacia alla realizzabilità delle operazioni con le quali i Comuni possono valorizzare e alienare il proprio patrimonio disponibile;
- il programma triennale del fabbisogno di personale, la deliberazione con la quale l'Ente individua per il triennio successivo i posti vacanti nella dotazione organica da coprire e le modalità per la copertura sono previste dall'articolo 39, commi 1, 19 e 20-*bis*, legge 27 dicembre 1997, n. 449 e, indirettamente, dall'articolo 6, comma 4 e 6, decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165;
- per gli Enti che prevedono incarichi esterni, il limite massimo di spesa per il conferimento di incarichi esterni ai sensi dell'articolo 3, comma 56 della legge n. 244 del 2007 e il programma delle collaborazioni autonome di cui all'articolo 46, comma 2, del decreto legge n. 112 del 2008;
- per gli Enti che hanno strumenti finanziari derivati, la nota che evidenzia gli oneri e gli impegni finanziari derivanti dalla sottoscrizione degli stessi, ai sensi del comma 383 della legge n. 244 del 2007;

- il piano triennale di contenimento delle spese di cui all'articolo 2, comma 594 e seguenti della legge n. 244 del 2007;
- la delibera della giunta di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- il prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio (articolo 1, commi 557 e 562, legge n. 296 del 2006; articolo 76, legge n. 133 del 2008).

Si ricorda, infine, che l'articolo 25 del decreto legge n. 1 del 2012, al comma 1, tra le altre innovazioni, introduce l'obbligo di approvazione da parte del Consiglio comunale dei piani-programma, dei bilanci economici di previsione pluriennale e annuale, dei conti consuntivi e dei bilanci di esercizio delle aziende speciali e delle istituzioni (modificando l'articolo 114 del decreto legislativo n. 267 del 2000).

In sede di conversione del decreto legge n. 93 del 2013, all'articolo 12-bis è stata poi introdotta la disposizione in base alla quale se il bilancio di previsione è deliberato entro il 31 agosto 2013 l'Ente deve approvare la delibera di Consiglio sulla ricognizione dello stato di attuazione dei programmi e di verifica degli equilibri finanziari entro il termine massimo del 30 novembre. Per gli Enti che hanno approvato il bilancio di previsione dopo il 1° settembre 2013 tale adempimento diventa facoltativo.

Si ricorda che il comma 193 del TUEL prevede l'obbligatorietà, entro il 30 settembre di ciascun anno, di tale delibera, in cui l'organo consiliare dà atto del permanere degli equilibri generali di bilancio o, in caso di accertamento negativo, adotta i provvedimenti necessari per il ripiano degli eventuali debiti di cui all'articolo 194, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dal rendiconto approvato e, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di amministrazione o di gestione, per effetto di squilibri della gestione di

competenza ovvero della gestione dei residui, adotta le misure necessarie a ripristinare il pareggio. La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo.

3 I TERMINI E LE CONDIZIONI DI EFFICACIA DELLE DELIBERE DI ISTITUZIONE O DI MODIFICA DEI TRIBUTI

La proroga del termine di deliberazione del bilancio di previsione ha diretta influenza sui termini generali entro i quali il Comune può deliberare modifiche alle aliquote o tariffe dei tributi propri. La legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria per il 2007, articolo 1, comma 169) stabilisce infatti che *“gli Enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all’inizio dell’esercizio purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell’anno di riferimento. In caso di mancata approvazione entro il suddetto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno”*. In particolare, appare utile precisare che le delibere di istituzione di tributi facoltativi e di modifica delle aliquote, possono essere emanate, nelle forme previste ed entro il termine stabilito dalla legge per l’approvazione del bilancio, anche nei casi in cui il bilancio stesso sia già stato approvato dal Comune, predisponendo ovviamente una conseguente variazione di bilancio, preferibilmente entro il termine generale stabilito per l’anno in questione.

Ai predetti termini si aggiunge l’innovazione introdotta dal comma 444 della Legge di stabilità 2013. La norma modifica l’articolo 193 del TUEL prevedendo che i Comuni, in caso di emersione di squilibri di bilancio nella fase di verifica prevista dal medesimo articolo entro il 30 settembre, possano ripristinare l’equilibrio anche attraverso modifiche delle tariffe e aliquote dei tributi di loro competenza, entro lo stesso termine, in

espressa deroga dell'ordinamento generale sui termini di variazione e in particolare del citato comma 169 della legge n. 296 del 2006. Con la medesima modifica normativa, viene consentito di utilizzare i proventi di alienazioni di beni patrimoniali esclusivamente ai fini del ripiano di eventuali squilibri di parte capitale.

La legge definisce inoltre gli obblighi generali di pubblicazione delle delibere e dei regolamenti tributari sul Portale del federalismo fiscale. Il decreto legge n. 201 (articolo 13, comma 15) prevede che dall'anno d'imposta 2012, tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli Enti locali devono essere inviate al Dipartimento delle Finanze del MEF, entro il termine di trenta giorni dalla data in cui sono diventate esecutive (termine peraltro già fissato dall'articolo 52, comma 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997) e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine stabilito per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'Interno, con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli Enti inadempienti, fino all'avvenuto adempimento.

Viene inoltre disposta la pubblicazione delle deliberazioni comunali a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze "sul proprio sito informatico". Tale pubblicazione sostituisce opportunamente l'obbligo di avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'articolo 52, comma 2, terzo periodo, del decreto legislativo n. 446. La norma, che appare chiara nella sua esposizione, prevede dunque l'invio non solo dei regolamenti, ma anche delle delibere tariffarie riguardanti le entrate tributarie degli Enti locali, entro termini abbastanza ristretti, ma già previsti dalla normativa vigente. La pubblicazione dei provvedimenti tributari è stata finora parzialmente attuata con riferimento all'IMU (nota MEF prot. n. 5343 del 6 aprile 2012) e all'addizionale comunale all'IRPEF, mentre gli atti

riguardanti gli altri tributi comunali, pur acquisiti telematicamente, non sono ancora oggetto di pubblicazione da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Tale premessa si rende necessaria al fine di restituire ordine al tema della pubblicazione delle delibere sulle aliquote e tariffe dei tributi locali, cui l'ordinamento attribuisce in taluni casi un effetto giuridico ai fini dell'applicabilità ai rapporti d'imposta.

Il sovrapporsi di norme susseguitesi in questi ultimi tempi ha generato infatti diverse incongruenze e specificità riguardanti alcune discipline impositive, in particolare l'IMU e l'addizionale comunale all'IRPEF.

Per quanto riguarda l'IMU, una recente modifica del comma 13-*bis*, articolo 13 del decreto legge n. 201 ha abolito un intervento di carattere speciale che, con il decreto legge n. 16 del 2012, aveva determinato un grave disallineamento temporale tra il termine previsto per l'approvazione delle aliquote e detrazioni dei tributi locali nel loro complesso (per il 2013 era il 30 giugno, ora prorogato al 30 novembre) e il termine per la pubblicazione di variazioni delle aliquote e delle detrazioni dell'IMU, ai cui fini la pubblicazione stessa è condizione essenziale di efficacia.

Come si ricorderà, infatti, l'intervento citato aveva subordinato l'efficacia delle delibere di modifica della disciplina IMU alla pubblicazione dei provvedimenti sul "Portale del federalismo fiscale" entro il 30 aprile 2013, obbligando i Comuni ad approvare le delibere prima del 23 aprile - termine ultimo di invio al MEF - pena la nullità delle variazioni deliberate e la proroga della disciplina applicata nella precedente annualità².

² Decreto legge del 6 dicembre 2011 n. 201, articolo 13, comma 13-*bis*, nella versione vigente fino all'8 aprile 2013:

Tale dispositivo, sebbene motivato da esigenze di promozione della più ampia diffusione delle informazioni sulle aliquote e detrazioni adottate da ciascun Comune, risultava tuttavia fortemente lesivo dell'autonomia finanziaria comunale e dello stesso ordinamento finanziario e contabile, poiché le amministrazioni sarebbero state obbligate ad approvare le aliquote della principale entrata tributaria con oltre due mesi di anticipo rispetto ai termini allora vigenti del bilancio di previsione e in presenza, per giunta, di significativi mutamenti nell'assetto del tributo.

A fronte di tali difficoltà e delle pressanti richieste dei Comuni e dell'Anci, il decreto legge 8 aprile 2013 n. 35, ha modificato ulteriormente la delicata materia. L'articolo 10 della citata disposizione (comma 4, lett. b)) sostituisce il comma 13-bis sopra richiamato, introducendo un dispositivo speciale sia in relazione ai contenuti oggetto di pubblicazione nel portale del federalismo fiscale, sia in ordine all'attribuzione di efficacia delle delibere di variazione della disciplina dell'IMU, individuando due termini di riferimento.

Anche tale dispositivo (che prevedeva due date di pubblicazione delle delibere a seconda che si trattasse di acconto o di saldo) è stato poi soppresso da un'ulteriore modifica proprio ad opera della sua legge di conversione (legge 6 giugno 2013, n. 64), la quale stabilisce a regime che il versamento della prima rata venga eseguito sulla base dell'aliquota e delle detrazioni applicate nell'anno precedente, mentre, il versamento

“13-bis. A decorrere dall'anno di imposta 2013, le deliberazioni di approvazione delle aliquote e della detrazione dell'imposta municipale propria devono essere inviate esclusivamente per via telematica per la pubblicazione nel sito informatico di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo 28 settembre 1998, n. 360. L'efficacia delle deliberazioni decorre dalla data di pubblicazione nel predetto sito informatico e gli effetti delle deliberazioni stesse retroagiscono al 1° gennaio dell'anno di pubblicazione nel sito informatico, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 30 aprile dell'anno a cui la delibera si riferisce. A tal fine, l'invio deve avvenire entro il termine del 23 aprile. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 30 aprile, le aliquote e la detrazione si intendono prorogate di anno in anno.”

della seconda rata a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, debba essere corrisposto sulla base degli atti pubblicati sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze alla data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta; a tal fine i Comuni sono tenuti ad effettuare l'invio delle delibere entro il 21 ottobre dello stesso anno. In caso di mancata pubblicazione entro il termine del 28 ottobre, si applicheranno le aliquote e le detrazioni dell'anno precedente.

Nel complesso, l'intervento appare giustificato e ragionevole negli esiti, riportando quasi interamente la disciplina delle variazioni dell'IMU al precedente regime in vigore per l'ICI (articolo 10, comma 2 del decreto legislativo n. 504 del 1992), rispetto alla quale innova per ciò che riguarda la condizione di efficacia rappresentata dalla pubblicazione della delibera comunale sul sito MEF, entro un termine che in condizioni normali appare del tutto ragionevole.

Per il solo anno 2013, invece, a seguito delle perduranti e accresciute incertezze sullo stesso assetto del tributo e sulla quantificazione delle risorse statali (vedasi successivo paragrafo 4), l'articolo 8, comma 2 del decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, in corso di conversione in legge, stabilisce, in deroga alla normativa sopra esaminata, che le deliberazioni di approvazione delle aliquote e delle detrazioni, nonché i regolamenti dell'imposta municipale propria, acquistano efficacia a decorrere dalla data di pubblicazione nel sito istituzionale di ciascun Comune.

Per quanto riguarda l'addizionale comunale all'IRPEF, restano in vigore le norme, già marginalmente innovate con il decreto legge n. 16 del 2012 (articolo 4, comma 1), che regolano gli obblighi di pubblicazione e i relativi effetti sull'applicazione delle modifiche introdotte dal Comune. Il termine di pubblicazione sul portale del federalismo fiscale, unificato al 20 dicembre, costituisce condizione indispensabile per:

- l'efficacia della delibera di istituzione o variazione delle aliquote o della fascia esente, se il provvedimento - emanato entro i tempi ordinariamente previsti dalla legge - interviene a modificare l'aliquota dell'addizionale vigente per lo stesso anno; ovviamente, nel caso di pubblicazione a fine d'anno le variazioni del prelievo derivanti dalla delibera comunale saranno applicate l'anno successivo;
- l'effetto della delibera di variazione già ai fini del calcolo degli acconti dell'addizionale dovuti dall'anno successivo, se il provvedimento introduce l'imposta o modifica le aliquote per tale anno.

Riassumendo, convivono attualmente i seguenti diversi termini di approvazione e di comunicazione/pubblicazione dei provvedimenti di variazione delle tariffe e aliquote dei tributi, che assumono in qualche caso rilievo ai fini dell'efficacia delle delibere comunali relative al 2013:

- il 30 novembre quale termine generale di approvazione delle aliquote e delle tariffe dei tributi locali (decreto legge n. 102, in corso di esame parlamentare), compresa l'IMU, alla luce della recente modifica introdotta dalla legge n. 64 del 2013, di conversione del decreto legge n. 35;
- il trentesimo giorno successivo all'avvenuta esecutività della deliberazione di istituzione o variazione di un tributo, ai fini dell'invio telematico al MEF del provvedimento, termine prorogabile in via ordinaria al trentesimo giorno successivo al termine per la deliberazione del bilancio di previsione (articolo 13, comma 15, decreto legge n. 201 del 2011), che deve avvenire entro il 9 dicembre (articolo 8 comma 2 del decreto legge n. 102 del 2013);
- il 30 settembre per la modifica di tariffe e aliquote dei tributi locali, per i Comuni che necessitano di ripristinare gli equilibri di bilancio (comma 444 della Legge di stabilità 2013, intervenuta a modificare l'articolo 193 del TUEL); tale provvedimento è peraltro facoltativo per

i Comuni che approvano il bilancio in forza delle proroghe intervenute oltre il 10 settembre;

- il 21 ottobre termine ultimo per l'invio al MEF delle delibere IMU, da pubblicarsi a cura del Ministero dell'Economia e delle Finanze entro il 28 ottobre, secondo le norme a regime. La pubblicazione è condizione per l'efficacia (con eventuale conguaglio al momento del saldo di dicembre) delle variazioni validamente deliberate; in caso di mancato invio si applicano le misure di cui ai provvedimenti comunali pubblicati al 28 ottobre (nuovo comma 13-*bis*, articolo 13 del decreto legge n. 201 del 2011, modificato con il decreto legge n. 35 del 2013);
- il precedente termine, valido a regime, è tuttavia derogato per il 2013, anno per il quale la data di efficacia delle variazioni IMU è fissata dal momento della semplice pubblicazione del provvedimento sul sito internet del Comune;
- il 20 dicembre per la pubblicazione nel portale del Federalismo fiscale, delle delibere di variazione delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF: relative all'anno in corso, ai fini della loro generale applicabilità; relative all'anno successivo, ai fini della loro applicabilità fin dai pagamenti in acconto.

CAPITOLO 2

LE ENTRATE COMUNALI NEI BILANCI 2013

1 INTRODUZIONE

In questo capitolo verranno riepilogate le norme che hanno un impatto diretto sulla gestione delle entrate comunali del 2013 ed approfondite le principali questioni di interpretazione e di applicazione, con l'obiettivo di facilitare il compito degli operatori e dei decisori, per quanto possibile alla luce della normativa attualmente vigente. Le principali fonti normative di riferimento, che nel seguito saranno citate in forma semplificata, sono:

- il decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201 (il c.d. decreto "Salva Italia"), convertito nella legge 22 dicembre 2011, n. 214;
- il decreto legge 29 dicembre 2011, n. 216, convertito nella legge 24 febbraio 2012, n.14, (cd."Milleproroghe" 2011);
- il decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito nella legge 14 settembre 2011, n. 148 (parte della manovra estiva 2011);
- il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 (federalismo municipale);
- il decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito nella legge 24 marzo 2012, n. 27, (cd. decreto "Liberalizzazioni");
- il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (istituzione dell'ICI), per ciò che riguarda i punti espressamente richiamati dalla normativa sull'IMU;
- il decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito nella legge 26 aprile 2012, n. 44, che ha apportato rilevanti modifiche sia al decreto legge n. 201 del 2011, sia al decreto legislativo n. 23 del 2011;
- la legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità) che ha profondamente modificato lo schema di ripartizione dell'IMU, a sostanziale parità di disciplina rispetto a quella in vigore nel 2012;

- il decreto legge 6 aprile 2013, n. 35, convertito nella legge 6 giugno 2013 n. 64, relativo allo sblocco dei pagamenti verso le imprese e contenente la revisione della disciplina transitoria Tares e la revisione dei termini di deliberazione delle aliquote e di dichiarazione dell'IMU (articoli da 10 a 10-sexies);
- il decreto legge 21 maggio 2013, n. 54, convertito nella legge 18 luglio 2013, n. 85, che ha sospeso il pagamento della prima rata dell'IMU per le abitazioni principali e relative pertinenze, nonché per altre fattispecie minori, assegnando quote di maggior ricorso alle anticipazioni di tesoreria con oneri a carico dello Stato, in misura corrispondente al gettito sospeso;
- il decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, che ha recato disposizioni in materia IMU, Tares, di differimento del termine per la deliberazione del bilancio di previsione, nonché ulteriori disposizioni in materia di adempimenti degli Enti locali.

Ciascuno dei paragrafi che seguono verrà dedicato a un tema specifico:

- alcune norme di impatto generale introdotte dal 2012, che tuttavia mantengono un certo carattere di novità (par. 2);
- il nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi Tares (par. 3);
- le modifiche all'IMU, con riferimento sia alla disciplina del tributo che al processo di verifica del gettito 2012 e alla determinazione delle risorse 2013 (par. 4);
- gli altri tributi comunali, con particolare riferimento all'addizionale comunale all'IRPEF, all'imposta di soggiorno, all'imposta di sbarco e all'imposta di scopo (par. 5);

2 NORME DI IMPATTO GENERALE

In questo paragrafo vengono passate in rassegna diverse ed eterogenee norme, in genere inserite nel decreto legge n. 201 con decorrenza dal

2012, che hanno effetti di carattere generale ai fini sia della redazione dei bilanci che della gestione delle entrate comunali.

Va in primo luogo ricordata la *revoca del blocco delle tariffe e delle aliquote dei tributi locali*. Già con l'articolo 13, comma 14, lettera a) del decreto legge n. 201 del 2011, è stato di fatto rimosso il divieto di esercizio del potere regolamentare di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni sui tributi comunali, abrogando formalmente l'articolo 1 del decreto legge n. 93 del 2008, con la conseguenza di un generalizzato ripristino delle facoltà di aumento dei tributi comunali. Tale provvedimento è stato poi perfezionato con l'eliminazione dell'articolo 1, comma 123 della legge n. 220 del 2010, norma che aveva "confermato" il blocco degli aumenti di tariffe e aliquote dei tributi locali, con espresso riferimento al decreto legge n. 93, abrogazione disposta con il decreto legge n. 16 del 2012 (articolo 4, comma 4). Tale abrogazione integra gli interventi specifici già operati sull'Addizionale IRPEF (oltre che sui nuovi tributi IMU e Imposta di soggiorno) e quindi riguarda, di fatto, la Tosap, l'imposta comunale sulla pubblicità, il canone sugli impianti pubblicitari e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Pertanto, già dal 2012, i Comuni possono intervenire con modifiche delle aliquote e tariffe dei propri tributi entro i limiti massimi previsti da norme di legge. In particolare, è possibile aumentare le tariffe attualmente ferme su valori inferiori ai massimi previsti dalla legge, eliminare agevolazioni e riduzioni facoltative e, per la Tosap, modificare anche in aumento le tariffe delle categorie inferiori alla prima (se questa è già stata portata al massimo), differenziando la graduazione adottata.

Una recente modifica delle facoltà di utilizzo delle entrate da *contributi per permessi di costruire (ex oneri di urbanizzazione)*, recata dal decreto legge n. 35 del 2013 (articolo 10, comma 4-quater), proroga fino al 2014 la

possibilità di utilizzare i proventi degli oneri di urbanizzazione per spese di parte corrente. I Comuni, in deroga ai principi generali di bilancio, possono impiegare gli oneri di urbanizzazione per una quota non superiore al 50 per cento per il finanziamento di spese correnti e per una quota non superiore ad un ulteriore 25 per cento esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale.

Vanno altresì ricordate *due modifiche riguardanti le sanzioni e i privilegi sui crediti tributari dei Comuni*. Per quanto riguarda le sanzioni, l'articolo 13, comma 13 del decreto legge n. 201 del 2011 ha previsto la modifica *in pejus* delle misure premiali nel caso di adesione all'accertamento di violazioni alle norme riguardanti i tributi locali. Per alcune tipologie di violazioni, nei casi di adesione all'accertamento e contestuale pagamento da parte del contribuente entro il termine per ricorrere alle commissioni tributarie, la riduzione della sanzione è stata portata da un quarto ad un terzo dell'importo sanzionatorio ordinariamente dovuto. La stessa norma adegua i tributi comunali a quanto già previsto per le misure premiali analoghe riguardanti i tributi erariali.

Per quanto riguarda i *privilegi da accordare ai crediti tributari locali* nell'ambito di procedure concorsuali, il quarto periodo del comma 13 dell'articolo 13 del decreto legge n. 201 ha introdotto una norma interpretativa di notevole importanza per gli Enti locali: *“ai fini del quarto comma dell'articolo 2752 del Codice civile il riferimento alla «legge per la finanza locale» si intende effettuato a tutte disposizioni che disciplinano i singoli tributi comunali e provinciali”*.

In questo modo viene risolto il problema creato dall'interpretazione di molti tribunali che non riconoscevano il privilegio per i crediti determinati da tributi locali nel caso di esecuzione sui beni dei debitori.

Va sottolineato l'evidente valore interpretativo della norma, che comporta l'applicazione del privilegio di legge anche con riferimento alle procedure concorsuali tuttora in corso.

Qualche osservazione merita inoltre il percorso di abbandono del dispositivo riguardante *il contributo a rimborso della perdita di gettito ICI derivante dall'accatastamento di fabbricati industriali* classificati nel gruppo catastale D, interamente posseduti da imprese. Tale dispositivo, normato già dal 2001 (articolo 64 della legge n. 388 del 2000) sancisce che gli eventuali minori introiti ICI, derivanti dalla autodeterminazione provvisoria delle rendite catastali dei fabbricati anzidetti, siano compensati da trasferimenti erariali, a condizione che il minore introito sia superiore all'importo di euro 1.549,37 (originariamente 3 milioni di lire) e superiore allo 0,5 per cento della spesa corrente del Comune nell'anno di riferimento.

La norma in questione risulta ad oggi ancora in vigore, mentre i relativi contributi sono stati oggetto di fiscalizzazione, per i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario fin dal 2011³. Con la fiscalizzazione, anche questo tipo di trasferimenti statali a rimborso sono stati inglobati nell'importo complessivo sostituito da compartecipazioni comunali ai tributi immobiliari statali previste con il decreto legislativo n. 23 del 2011 ed assegnate ai Comuni nell'ambito dei criteri di ripartizione del Fondo Sperimentale di Riequilibrio (FSR) che è rimasto in vigore per il biennio

³ I prospetti agli atti della Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (Copaff), che individuano le singole voci dei trasferimenti statali oggetto di fiscalizzazione dal 2011, in conformità alle disposizioni recate dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, con il corrispondente ammontare dei fondi corrisposti dal Ministero dell'Interno, contengono anche il "Conguaglio trasferimenti per rettifica ICI D". Tale voce appare nel suddetto prospetto, aggregata ad altre voci per un importo complessivo di 100,121 mln di euro, come risulta anche dal documento riportato all'indirizzo:

http://www.tesoro.it/ministero/commissioni/copaff/documenti/federalismo_fiscale_municipale_-_anno_2012.pdf.

2011-2012. Appare tuttavia interrotta, per i Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario la procedura di certificazione degli eventuali minori introiti. Pertanto, se le condizioni per fruire del contributo si siano verificate nel corso del 2010 o del 2011, ultimi due anni di vigenza dell'ICI, il Comune che abbia subito la perdita non ha potuto accedere al beneficio, pur in costanza di vigenza della normativa sopra richiamata.

Il problema riguarda una piccola minoranza di Comuni, anche perché l'interpretazione restrittiva adottata dai Ministeri dell'Interno e dell'Economia tra il 2008 e il 2009⁴, richiede che le condizioni sopra citate per accedere al contributo, si verifichino per ciascun singolo anno. Si tratta pertanto degli Enti che in uno degli anni 2010 o 2012 hanno registrato variazioni di incassi da ICI sui fabbricati D di rilevante entità sui quali non è stato possibile presentare alcuna certificazione.

Si ritiene dunque necessaria la definizione per via amministrativa della possibilità di accesso al contributo con riferimento agli ultimi due anni di vigenza dell'ICI. La ripresa del dispositivo anche nel regime IMU necessiterebbe di un apposito intervento legislativo e riguarderebbe il solo 2012, in quanto dal 2013 i fabbricati D sono ricondotti alla sola competenza statale, almeno fino alla misura dell'aliquota di base del tributo.

Come si ricorderà, infine, con il decreto legislativo n. 23 del 2011 (articolo 2, comma 6) è stata abolita dal 2012 l'addizionale comunale sul consumo di energia elettrica nei Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario. Il relativo gettito è stato compensato nell'ambito del Fondo Sperimentale di

⁴ Sulla correttezza delle interpretazioni ministeriali del 2009 si è aperto un contenzioso promosso da molti dei Comuni danneggiati per effetto dei più restrittivi criteri per l'accesso al contributo. Con sentenza n. 14224/2011 del 2 luglio 2013, il Tribunale Ordinario di Milano si è pronunciato a favore del Comune di Monza, aprendo una strada per il possibile ripristino delle somme dovute in base ai criteri previgenti.

Riequilibrio. Successivamente, il decreto legge n. 16 del 2012 (articolo 4, commi 10 e 11) ha previsto la soppressione dell'addizionale anche nei territori delle Regioni a Statuto Speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano a decorrere dal 1° aprile 2012, mentre il relativo gettito viene reintegrato nei trasferimenti. Pertanto dal 2013 l'entrata da addizionale - salvo eventuali regolazioni arretrate - non compare nel bilancio di previsione dei Comuni su tutto il territorio nazionale.

3 IL NUOVO TRIBUTO SUI RIFIUTI E SUI SERVIZI COMUNALI - TARES

L'introduzione del Tares viene prevista già con il decreto legge 201 del 2011 (il decreto "Salva Italia"), quale intervento di grande impatto sul prelievo relativo ai rifiuti. Le logiche di riassetto finanziario e fiscale cui risponde il nuovo tributo sono in realtà molteplici: dall'unificazione delle forme di prelievo vigenti in materia di rifiuti, all'ampliamento delle entrate comunali proprie con un'imposta collegata (la "maggiorazione" in proporzione della superficie imponibile), accompagnato ad una equivalente riduzione delle assegnazioni statali ai Comuni.

In questo paragrafo l'attenzione verrà puntata sugli aspetti disciplinari ed applicativi del tributo, anche con riferimento alla disciplina transitoria per il 2013, che è stata adottata per ovviare ai seri problemi di avvio segnalati dai Comuni e dai diversi soggetti a vario titolo coinvolti.

3.1 Il quadro generale e le criticità più significative

Il nuovo tributo viene istituito, anzitutto, per sostituire i tre regimi di prelievo previsti dalla normativa vigente per la copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani. Le vicende attraversate negli ultimi anni dalla Tarsu e dai prelievi dichiarati "tariffari", chiamati Tia1 e Tia2, tra abrogazioni, superamenti e proroghe, assoggettamenti ad IVA e riconoscimento della natura tributaria del prelievo, richiedevano

sicuramente un intervento che consentisse, da un lato, una netta cesura con le precedenti discipline, al fine di evitare il perpetuarsi delle loro problematiche applicative, ma, dall'altro di assicurare, sia ai cittadini che ai soggetti gestori, la necessaria chiarezza nella continuità degli aspetti principali di regolazione del prelievo.

Il nuovo tributo soddisfa solo in parte queste esigenze. Viene chiarito che il prelievo ha natura tributaria, anche se viene lasciata la possibilità di istituire un prelievo di natura corrispettiva che, come vedremo, è definito in maniera molto generica e non è del tutto esente dal rischio del riconoscimento per via giurisprudenziale della natura tributaria, sulla base delle considerazioni della pronuncia della Corte Costituzionale n. 238 del 2009. Il presupposto impositivo appare composito, in quanto risulta costituito non solo dalla copertura dei costi per la gestione del servizio dei rifiuti urbani e assimilati, ma anche di quelli dei servizi indivisibili dei Comuni.

L'istituzione del Tares costituisce quindi un punto di approdo nel tormentato percorso che nell'arco di un quindicennio ha caratterizzato il prelievo sui rifiuti nel nostro Paese. Il nuovo tributo comporta, a partire dal 2013, la contemporanea soppressione dei sistemi di prelievo attuali, qualsiasi sia la natura cui possano ricondursi, patrimoniale o tributaria. In particolare, vengono abolite:

- la Tarsu (Capo III del decreto legislativo n. 507 del 1993);
- la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (articolo 49 del decreto legislativo n. 22 del 1997), denominata comunemente Tariffa di igiene ambientale o Tia1;
- la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (articolo 238 del decreto legislativo n. 152 del 2006), denominata anche Tariffa integrata ambientale o Tia2.

Il nucleo normativo fondamentale del Tares è l'articolo 14 del decreto legge n. 201 del 2011, modificato dal comma 387 della Legge di stabilità per il 2013 (Legge n. 228 del 2012) e dall'articolo 1-*bis* del decreto legge n. 1 del 2013, e poi ancora dall'articolo 10 del decreto legge n. 35 e dall'articolo 5 del decreto legge n. 102 del 2013 per quel che riguarda - in gran parte - il regime transitorio per quest'anno. La normativa prevede la copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, attraverso la componente rifiuti del tributo, nonché il concorso al finanziamento dei costi relativi ai servizi comunali di carattere generale (quali la polizia locale, l'anagrafe, l'ufficio tecnico, l'illuminazione pubblica, l'istruzione pubblica, la manutenzione del verde e delle strade ecc.) attraverso la maggiorazione per i "servizi indivisibili". Per ambedue gli aspetti la base di calcolo è la superficie immobiliare utilizzata o posseduta nel territorio comunale. Di fatto, convivono in Tares due componenti che hanno in comune la base immobiliare, ma rispondono a principi e motivazioni sostanzialmente differenti.

Tares presenta una certa continuità sia con la disciplina della Tarsu, dalla quale mutua le modalità gestionali, sia con quella della Tia1, relativamente al dispositivo di costruzione della tariffa, articolata in una quota fissa e in una quota variabile, di cui riprende il riferimento al DPR n. 158 del 1999, per quanto riguarda sia la determinazione dei costi del servizio rifiuti di cui si richiede la copertura, sia i criteri di graduazione delle misure del prelievo, cioè di determinazione delle "tariffe" unitarie per metro quadrato applicabili alle diverse categorie di utenza. Con le modifiche introdotte dalla Legge di stabilità viene abbandonata l'ipotesi di provvedere ad una nuova regolamentazione tecnica nazionale, sostituiva del DPR 158/1999.

Nel complesso, per quel che riguarda gli aspetti disciplinari, vengono recuperate norme appartenenti sia alla disciplina della Tarsu che a quella della Tia, forse nel tentativo di garantire una certa continuità gestionale.

L'entrata in vigore del Tares comporta l'abrogazione dell'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli Enti comunali di assistenza ("ex ECA"), peraltro espressamente abrogata dal comma 46, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011, mentre rimangono applicabili sia il contributo statale sostitutivo per il servizio di gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche, sia il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente, di cui all'articolo 19 del decreto legislativo n. 504 del 1992.

Con le modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2013 sono state eliminate alcune delle principali criticità riguardanti la determinazione della superficie imponibile e alla definizione dell'autorità competente ad approvare il piano finanziario del servizio dei rifiuti urbani, come vedremo negli specifici paragrafi. Tuttavia, l'insieme delle modifiche apportate, anche a seguito del decreto legge n. 1 del 2013 che rinviava a luglio la scadenza della prima rata 2013, non abbatte le criticità riguardo *le norme relative alla riscossione e all'accertamento che sono molto vincolanti* e non sufficientemente armonizzate con le esigenze di transizione derivanti dalla duplicità del sistema di prelievo oggi vigente. In particolare, è stata prevista la possibilità di affidare la gestione dell'entrata al soggetto gestore del servizio di igiene urbana solo per un anno, con la conseguenza che i Comuni che si servono per l'insieme dei servizi in questione del soggetto gestore dei rifiuti non avranno l'esigenza di una immediata reinternalizzazione del servizio, ma una situazione di perdurante instabilità in prospettiva. Appare quanto mai necessario prevedere una soluzione definitiva al riguardo.

3.2 Le più recenti modifiche e la disciplina transitoria per il 2013

Il decreto per lo sblocco dei pagamenti dei debiti commerciali della Pubblica Amministrazione (decreto legge n. 35 del 2013, convertito nella legge n. 64) contiene all'articolo 10 alcune importanti norme dedicate al Tares con riferimento al solo 2013, oltre due modifiche permanenti al regime di prelievo.

La prima modifica di carattere permanente, recata dal comma 3, riguarda l'esclusione obbligatoria delle superfici scoperte pertinenziali anche oltre le previsioni del comma 4, articolo 14 del decreto legge n. 201, che viene sostituito. Vengono ora in via definitiva escluse dalla tassazione, ad eccezione delle aree scoperte operative, tutte le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili. L'esclusione si aggiunge a quella, già prevista, relativa alle *"aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile"* non detenute o occupate in via esclusiva. La modifica introdotta dalla legge risolve una problematica che aveva destato allarme tra le categorie economiche e tra gli stessi Comuni per i possibili aumenti eccessivi di prelievo sulle aree scoperte pertinenziali delle unità produttive spesso di grande estensione, sulle quali non sarebbe stato agevole mitigare il prelievo per via regolamentare.

La seconda modifica, apportata in fase di conversione in legge del decreto legge n. 35, riguarda i sistemi di pagamento, che risultano ora estesi oltre che al circuito F24, anche alle *"altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari"*, rompendo così il *"monopolio"* del circuito F24 sui pagamenti Tares, che potranno essere organizzati con una vasta pluralità di strumenti alternativi, dai MAV, alle disposizioni di bonifico preregistrate.

Le altre modifiche relative al solo 2013, recate dal comma 2, rispondono all'esigenza di un intervento urgente, richiesto da tutti i soggetti coinvolti già da diversi mesi ed in modo ancor più marcato a fronte

dell'introduzione nel decreto legge n. 1 del 2013 (relativo a interventi su rifiuti e inquinamento) dell'obbligo di ritardare la riscossione della prima rata del tributo al mese di luglio 2013.

La norma più importante è quella che consente ai Comuni di poter mettere immediatamente in pagamento tutte le rate, con esclusione dell'ultima, sulla base delle tariffe Tarsu o Tia applicate lo scorso anno. Al fine di poter determinare l'obbligo di pagamento in acconto, ad esempio inviando avvisi precompilati, è necessario che il Comune approvi una delibera con cui vengono fissati il numero e la scadenza delle rate con cui verrà pagato il Tares 2013. La delibera deve essere pubblicata anche sul sito web istituzionale del Comune almeno 30 giorni prima della data di scadenza della prima rata. Per quel che riguarda l'organo competente ad approvare questa delibera di anticipazione, il MEF ha ritenuto, nella circolare n. 1/DF del 29 aprile 2013, che la competenza ad approvare le date per l'anticipazione delle prime rate 2013 sia del Consiglio Comunale e non della Giunta come a regime stabilito dalla norma istitutiva del tributo.

Per il pagamento di tutte le rate, ad esclusione dell'ultima, il Comune può utilizzare i mezzi di pagamento che preferisce. Per il pagamento dell'ultima rata è invece obbligatorio l'utilizzo del modello F24 o dell'apposito bollettino postale dalle caratteristiche simili all'F24 approvato con Decreto interministeriale del 14 maggio 2013.

Il provvedimento, oltre agli aspetti tecnici del bollettino, contiene l'indicazione della scadenza di pagamento delle rate del tributo. Infatti, si afferma che *"i contribuenti effettuano il pagamento a partire dal 1° giorno ed entro il 16° giorno di ciascun mese di scadenza delle rate"*. In ogni caso sarà

opportuno, in sede regolamentare, individuare esattamente il giorno di scadenza per il pagamento delle diverse rate⁵.

Successivamente, con Risoluzione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 42/E del 28 giugno 2013 sono stati *istituiti i codici tributo* per il pagamento del Tares, della maggiorazione e delle eventuali sanzioni e interessi tramite modello F24. Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, tuttavia, non ha ritenuto di accogliere la richiesta di inserimento di una voce di dettaglio apposita (con il relativo codice tributo) per indicare l'importo richiesto a titolo di "Tributo provinciale" (articolo 19, decreto legislativo n. 504 del 1992, che ora si applica all'importo del Tares). In assenza di tale distinzione, l'importo relativo al tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni ambientali (il TEFA) - a tutti gli effetti un tributo a sé stante con autonoma e diversa destinazione - risulta accorpato al tributo o alla tariffa stabiliti dal Comune, ingenerando una possibile confusione circa le responsabilità del prelievo, che richiede un urgente intervento di rettifica.

Con l'ultima rata dovrà essere pagato il saldo sulla base delle tariffe Tares, che nel frattempo il Comune avrà approvato, e, direttamente allo Stato, la maggiorazione di 0,30 euro a metro quadrato.

Anche per il 2013, pertanto, non è obbligatorio adottare le scadenze rateali previste dalla disciplina istitutiva del Tares - comma 35, articolo 14 del decreto legge 201 del 2011 - che valgono solo in assenza di diversa determinazione comunale.

⁵ Sull'argomento vedasi la nota IFEL del 21 maggio 2013 "Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 14 maggio 2013 di approvazione del modello di bollettino di conto corrente postale concernente il versamento del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Tares)" - e del 30 settembre 2013 - "Nota di approfondimento anche con riferimento alla Risoluzione n. 9/2013 del Ministero dell'Economia e delle Finanze".

In sostanza, lo sblocco della riscossione poteva avvenire anche immediatamente a seguito della pubblicazione del decreto legge n. 35 del 2013 – sempre rispettando i trenta giorni dalla deliberazione che fissa la scadenza della prima rata – ma l’assenza dei necessari provvedimenti attuativi ha reso di fatto obbligata la scelta di richiedere uno o più acconti, che potevano anche essere calcolati sulla base delle tariffe e del regolamento Tares, nei casi di già avvenuta approvazione.

Appare comunque ammissibile anche l’ipotesi di pagamento in unica soluzione (in particolare nei casi in cui tale modalità fosse quella usuale negli anni precedenti), ma in tal caso la scadenza va necessariamente collocata nell’ultimo trimestre dell’anno e il pagamento dovrà necessariamente avvenire sulla base del modello F24 o del bollettino postale apposito previsto sia dalla disciplina ordinaria Tares che, con riferimento alla sola “ultima rata”, dalle norme speciali per il 2013 recate dal dl 35⁶.

Con le modifiche adottate per decreto legge, il Tares è entrato comunque formalmente in vigore fin dal 2013 e non è stato previsto alcun rinvio al prossimo anno. Ciò comporta che i pagamenti in acconto che possono essere richiesti utilizzando i modelli già in uso per la Tarsu o la Tia non potranno comprendere quote accessorie abolite o rese inesigibili con l’abolizione delle previgenti fattispecie di prelievo.

Si tratta in particolare, nel caso di previgente Tarsu, dell’addizionale ex ECA, già menzionata, e nel caso della previgente Tia dell’eventuale IVA applicata alla tariffa richiesta considerata come corrispettivo di servizio.

⁶ Può risultare utile riportare un passo della Relazione tecnica al dl 35 sull’argomento: “ Per l’anno 2013, quindi, il contribuente è tenuto a corrispondere il tributo in almeno due rate, fermo restando che l’utilizzazione dei bollettini di conto corrente postale predisposti per il pagamento della Tarsu, della Tia1 e della Tia2 costituisce una mera facoltà, potendo il comune utilizzare, già a decorrere dalla prima rata, il modello F24 e il bollettino di conto corrente postale, in via di approvazione, predisposti per il pagamento del Tares.”

Fin dai pagamenti richiesti in acconto, è invece opportuno includere la quota del tributo ambientale provinciale, espressamente mantenuto in vigore dal comma 28, articolo 14 del decreto legge n. 201 del 2011, di cui si può ritenere la continuità rispetto al precedente dispositivo, potendosi quindi considerare le misure del prelievo note al momento dell'emissione dei modelli di pagamento o della scadenza delle prime rate (eventualmente sulla base della misura stabilita per il 2012) ed utilizzando il pagamento dell'ultima rata per l'eventuale conguaglio delle misure 2013 deliberate dalla Provincia.

I Comuni sono tenuti all'approvazione entro il termine del bilancio di previsione, portato al 30 novembre dal decreto legge n. 102 del 2013, del regolamento del tributo e, sulla base del piano finanziario predisposto dal soggetto gestore del servizio dei rifiuti (che deve essere approvato dall'eventuale autorità competente individuata da legge regionale o, in mancanza, dal Consiglio Comunale), delle tariffe per il 2013. Questo aspetto è molto rilevante poiché configura le componenti rifiuti del Tares come un tributo obbligatorio e a regolamentazione comunale obbligatoria. In assenza di approvazione nei termini, il Comune rischia di perdere il gettito del tributo, con la conseguenza di un danno irreparabile per la gestione economico-finanziaria.

Per quel che riguarda la disciplina del tributo applicabile per il 2013 valgono alcune ulteriori novità:

- la maggiorazione per i servizi indivisibili costituisce, almeno per il 2013 un tributo statale a tutti gli effetti, applicato nella misura base di 0,30 €/mq. Il Comune non potrà quindi aumentare tale importo sino al massimo di 0,40 euro per metro quadrato, come previsto dalla disciplina ordinaria (lettere c ed f del comma 2, articolo 10, del decreto legge n. 35) ;

- per la riscossione e la gestione del tributo i Comuni possono continuare ad avvalersi dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, facoltà già prevista per il solo 2013 dal comma 35, articolo 14, del decreto legge n. 201 del 2011 ed espressamente ripresa dal decreto legge n. 35 del 2013 (lett. g), comma 2 dell'articolo 10). Secondo la circolare del MEF n. 1/DF, già citata, nel caso di riscossione da parte dei soggetti gestori, la modifica in questione interviene ad assicurare che, per l'anno 2013, ove deliberato dal Comune, il soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti può gestire il servizio di riscossione, che riguarda anche l'ultima rata dovuta a titolo di Tares, fermo restando che il gettito derivante dalla maggiorazione è comunque riservato allo Stato.

Anche il decreto legge n. 102 del 2013 è intervenuto con modifiche di rilievo, con l'intenzione - in primo luogo - di rendere meno rigido il riferimento ai criteri del DPR n. 158 del 1999, contenuto nella norma istitutiva del tributo (articolo 14, decreto legge n. 201 del 2011), ai fini della determinazione delle tariffe. Infatti, l'articolo 5 del decreto dispone che "per il 2013" il Comune "può" graduare le tariffe della componente rifiuti del Tares oltre che - come l'attuale norma indica - sulla base dei criteri di cui al DPR 158 (comma 1, lett. c), dell'articolo 5 del decreto legge n. 102), anche sulla base di due ulteriori classi di criteri ripresi in sostanza dalla disciplina Tarsu, di cui all'articolo 65 del decreto legislativo n. 507 del 1993 (comma 1, lettere a e b). Inoltre, viene richiamata l'esigenza del rispetto del principio "chi inquina paga" con un esplicito riferimento all'articolo 14 della Direttiva comunitaria sui rifiuti (n. 2008/98), la cui portata appare, peraltro, ben più generale rispetto allo scopo di orientare la graduazione del prelievo tra le diverse categorie omogenee di utenti-contribuenti, perseguito da questa norma. Infine, viene concesso ai Comuni di introdurre riduzioni ed esenzioni (comma 1, lett. d) ulteriori

rispetto a quelle già previste dalla disciplina ordinaria Tares, ma viene al tempo stesso abolito il comma 19 dell'articolo 14 del decreto legge n. 201 del 2011 (ved. *infra* nel testo).

Sembra pertanto possibile, almeno in astratto, che nella graduazione delle tariffe il Comune possa applicare i criteri già utilizzati nel 2012, ad esempio in regime Tarsu, anche se tale conclusione andrà meglio ponderata in considerazione del fatto che nella norma "speciale" del comma 1 convivono in modo non alternativo, ma - sembrerebbe - complementare, i criteri ordinari e i criteri ora introdotti. Ciò può ingenerare confusione nella regolamentazione comunale, anziché - come da tempo auspicato dai Comuni - assicurare una necessaria maggiore flessibilità applicativa e di impatto al nuovo prelievo sui rifiuti. Va in proposito osservato che, già nella normativa vigente, il riferimento al DPR 158 è esposto in termini di rispetto dei "criteri" in esso contenuti e non già di obbligo alla pedissequa osservanza del dispositivo di graduazione (ved. comma 9, articolo 14, decreto legge n. 201 del 2011: *"La tariffa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al"* DPR 158/1999).

Per quanto riguarda le agevolazioni decise dal Comune, diverse da quelle espressamente indicate dall'articolo 14, il decreto legge n. 102 ne conferma l'applicabilità per il 2013 (articolo 5, comma 1 lett. d), ma, come si è accennato, abolisce il comma 19, articolo 14 del decreto legge 201 del 2011, che disponeva che tali benefici fossero finanziati da apposita autorizzazione di spesa a carico della generalità del bilancio comunale.

Pertanto, con la nuova disposizione, dal 2014 la minore copertura dei costi del servizio rifiuti che deriva dalle eventuali agevolazioni disposte

in autonomia (tipicamente, le agevolazioni sociali) deve essere ripartita tra tutti i contribuenti⁷.

Va osservato che in materia di agevolazioni (fino all'esenzione di fatto) è sempre disponibile una soluzione alternativa basata sull'istituzione di un contributo commisurato al carico del tributo per determinate fasce di contribuenti "meritevoli" per motivi socio-economici, ovvero riconducibili alla gestione del servizio rifiuti (ma non ricompresi nelle fattispecie previste dalla legge). Il contributo potrebbe essere gestito direttamente dagli uffici comunali, basandosi sulla dichiarazione dei requisiti per l'accesso presentata dai soggetti interessati, con modalità quindi relativamente poco onerose, sia per il contribuente, sia per gli uffici.

Infine il decreto legge n. 102 dispone l'obbligo per i Comuni all'invio di un "modello di pagamento" per la riscossione "dell'ultima rata del tributo" (comma 4, articolo 5) a fronte dei casi di regolamentazione adottata sulla base delle facoltà introdotte dallo stesso decreto. L'obbligo deve quindi essere inteso con riferimento all'anno 2013 e circoscritto ai casi di regolamentazione della componente rifiuti Tares sulla base della

⁷ Secondo un'interpretazione meno restrittiva, non preferibile, del nuovo regime delle agevolazioni Tares autonome, il Comune potrebbe agire a sua discrezione, ponendo il relativo costo a carico del bilancio, ovvero ripartendolo tra gli utenti-contribuenti. Tale interpretazione può derivare dalla norma generale sull'autonomia comunale sulle entrate (art. 52, d.lgs. n. 446 del 1997), in base alla quale i Comuni possono "*disciplinare le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi*", formulazione che comprende la facoltà di disporre agevolazioni. Tuttavia, la particolarità della componente rifiuti Tares, che deve assicurare un'entrata pari al costo del servizio, unitamente al possibile conflitto tra il principio di correlazione tra platea dei produttori/detentori del rifiuto e platea chiamata alla contribuzione ("chi inquina paga"), fa dubitare della sostenibilità di tale interpretazione. Considerazioni di sostenibilità e di facilitazione alla transizione ad un regime almeno astrattamente più rigoroso fanno ritenere opportuna una disposizione apposita che consenta la copertura delle agevolazioni autonome entro un limite ragionevole, come proposto dall'Anci in emendamento al dl 102, per una percentuale non superiore al 7 per cento del costo del servizio.

disciplina particolare di cui all'articolo 5 del decreto legge n. 102 e non in costanza di regolamentazione già deliberata in base al decreto legge n. 201 del 2011 ed al decreto legge n. 35 del 2013. Esso appare, tuttavia, comunque lesivo dell'autonomia comunale in materia di gestione delle proprie entrate, anche considerando i casi in cui la forma di pagamento già adottata dal Comune non preveda invii preventivi di "modelli" e l'assistenza al cittadino sia svolta in modo alternativo rispetto alla liquidazione preventiva d'ufficio⁸.

Le modifiche di carattere transitorio introdotte potrebbero risolvere alcuni problemi che i Comuni avevano rappresentato. Tuttavia, resta irrisolto il problema relativo all'impatto del nuovo metodo di determinazione delle tariffe, previsto dal DPR 158 del 1999, nei confronti dei Comuni che fino allo scorso anno applicavano la Tarsu o una Tia sperimentale, con parametri modificati.

I parametri previsti dal DPR 158 del 1999 sono stati studiati circa vent'anni fa e la realtà dei consumi, delle modalità di raccolta e di gestione dei rifiuti ha subito rilevanti trasformazioni, senza che ci siano state verifiche ed aggiornamenti. In considerazione di ciò, l'Anci ha proposto modifiche alla norma generale e alla disposizione dello stesso decreto legge n. 102 che consentano ai Comuni di determinare i costi del servizio e le relative tariffe sulla base dei criteri previsti ed applicati nel 2012 con riferimento al regime di prelievo in vigore in tale anno, in modo da evitare l'impatto eccessivo che i parametri del DPR 158 possono avere su diverse categorie di utenze. Inoltre, al fine di risolvere in maniera

⁸ Va osservato che in caso di già avvenuta regolamentazione comprensiva di agevolazioni ulteriori rispetto a quelle tipizzate dalla legge la cui copertura sia a carico del bilancio comunale in applicazione del comma 19, ora abolito, il regolamento o la delibera comunali di adozione devono comunque essere modificati, invocando quale sostegno normativo l'articolo 5 del dl 102 (comma 1, lett.d), ovvero rideterminando le tariffe e agendo attraverso l'istituzione di un contributo diretto ai soggetti compresi nell'agevolazione.

definitiva il problema, nella medesima proposta si prevede l'emanazione di un apposito e concertato regolamento statale, di modifica ed integrazione dei parametri previsti dal D.P.R. 158 del 1999 per quel che riguarda la determinazione delle tariffe delle utenze domestiche e non domestiche, prevedendo anche che, nel caso in cui le modifiche non fossero approvate in tempo utile, lo stesso dispositivo resti in vigore anche per il 2014.

Lo stesso regime transitorio in attesa di una regolamentazione tecnica nazionale aggiornata dovrebbe valere per gli obblighi di adozione del metodo normalizzato, di cui è auspicabile una semplificazione a regime almeno con riferimento ai Comuni e alle aggregazioni gestionali di minore dimensione demografica.

3.3 Finalità e natura

La finalità del Tares è la *“copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa pubblica ai sensi della vigente normativa ambientale, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni.”* (comma 1, articolo 14 del decreto legge n. 201 del 2011).

La versione iniziale della norma, poi corretta con la Legge di stabilità 2013, faceva riferimento al servizio *“svolto mediante l'attribuzione di diritti di esclusiva nelle ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 4 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 settembre 2011, n. 148”*. La definizione del servizio rimandava così ad una norma

⁹ D.L. 13 agosto 2011, n. 138, articolo 4- *Adeguamento della disciplina dei servizi pubblici locali al referendum popolare e alla normativa dall'Unione europea: “1. Gli enti locali, nel rispetto dei principi di concorrenza, di libertà di stabilimento e di libera prestazione dei servizi, dopo aver individuato i contenuti specifici degli obblighi di servizio pubblico e universale, verificano la realizzabilità di una gestione concorrenziale dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, di seguito "servizi pubblici locali", liberalizzando tutte le attività economiche compatibilmente con le caratteristiche di universalità e accessibilità del servizio e limitando, negli altri casi, l'attribuzione di*

dichiarata illegittima dalla Corte Costituzionale con sentenza n.199 del 2012.

Entrando nel merito dell'impianto tributario, va osservato che nel caso specifico si parla di "tributo" e non di "tassa" o di "imposta". Si osserva in proposito che l'elemento che caratterizza il nuovo tributo è la sua natura dicotomica. Infatti, al suo interno si riscontrano due componenti:

- la prima, caratteristica di una tassa, destinata al finanziamento dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati;
- la seconda, tipica di una imposta, è esplicitamente volta a contribuire al finanziamento dei "servizi indivisibili" dei Comuni.

Pertanto, appare chiara la natura tributaria del prelievo, ma è da segnalare che all'interno di un unico tributo convivono una tassa, cioè un'entrata tributaria destinata al finanziamento di un servizio con più spiccate caratteristiche di divisibilità, ed un'imposta, vale a dire un prelievo generale volto al finanziamento di servizi generali e senz'altro indivisibili.

Tralasciando in questa sede considerazioni dottrinarie e richiami puntuali alla giurisprudenza che nel passato più recente ha fornito interpretazioni non sempre univoche delle diverse nozioni di tributo, osserviamo che il presupposto impositivo del nuovo tributo sembrerebbe conferire allo stesso una natura più simile ad una imposta invece che ad una tassa, in quanto è basato non tanto sulla fruizione di un servizio, come nel caso della Tarsu, ma sulla copertura dei costi di più servizi di cui una parte a fruizione definita indivisibile. La natura ibrida del prelievo è comunque confermata dalla differenziazione tariffaria tra la quota destinata a coprire il costo del servizio rifiuti, commisurata alla

diritti di esclusiva alle ipotesi in cui, in base ad una analisi di mercato, la libera iniziativa economica privata non risulti idonea a garantire un servizio rispondente ai bisogni della comunità."

potenziale produzione degli stessi, e la quota destinata a coprire il costo dei servizi comunali indivisibili, basata in maniera direttamente proporzionale alla superficie imponibile dei locali o delle aree possedute o occupate o detenute.

3.4 Soggetto attivo

Il soggetto attivo del tributo è individuato dall'articolo 14, comma 2, del decreto legge n. 201 del 2011: *“soggetto attivo dell'obbligazione tributaria è il comune nel cui territorio insiste, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettati al tributo”*.

Si esplicita in questo modo la soggettività attiva comunale, definendo la competenza del Comune su base territoriale ed il concetto di debenza del tributo al Comune nel cui ambito territoriale l'immobile insiste interamente o prevalentemente. Tale regola non era presente nella disciplina della Tarsu e della Tia1 e sembra riprendere integralmente la normativa vigente ai fini dell'ICI (articolo 3, decreto legge n. 504 del 1992). Giova precisare tuttavia, che sebbene con espressioni diverse, le discipline Tarsu e Tia1 indicano con chiarezza la competenza comunale sul prelievo¹⁰, mentre la Tia2, secondo l'originale previsione normativa dell'articolo 238 del decreto legislativo n. 152 del 2006, era definita come un'entrata di spettanza delle Autorità di ciascun Ambito Territoriale Ottimale (A.T.O.) definito dalle Regioni per la gestione dei rifiuti.

La chiara individuazione del soggetto attivo del Tares nel Comune, sembra orientata a riaffidare agli Enti locali la competenza gestionale in materia. Va rilevato, a questo proposito, che il ripristino dell'affidamento del prelievo ai Comuni non appare in contrasto con l'affidamento della

¹⁰ Cfr. per la Tarsu, l' art. 62 del D.Lgs n. 507 del 1993 e, per la Tia1, l'art. 49, co. 3, D.Lgs. n. 22 del 1997.

responsabilità della gestione del servizio a soggetti sovracomunali, ma in questo caso il soggetto gestore dovrà proporre un Piano finanziario contenente tutti gli elementi necessari per la valutazione dei costi e l'approvazione da parte di ciascun Comune affidatario della gestione.

3.5 Presupposto del tributo e soggetto passivo

La disciplina del nuovo tributo prevede una definizione della soggettività passiva più ampia di quella prevista per la Tarsu e la Tia. L'articolo 14, comma 3, del decreto legge n. 201 del 2011 stabilisce infatti che *“il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani”*. Il presupposto del tributo è quindi dato, alternativamente, da possesso, occupazione e detenzione di locali o aree scoperte, indipendentemente dal loro effettivo uso, purché si tratti di immobili potenzialmente in grado di produrre rifiuti urbani.

Viene così contemplata la figura del “possessore”, diversamente dai precedenti regimi della Tarsu e della Tia, che prevedevano la soggettività passiva in capo all’“occupante” o al “detentore” di un locale o di un’area.

Nel caso specifico, l’aggiunta del possessore risponde all’esigenza di coprire l’intero universo di possibili soggetti passivi in riferimento sia alle diverse condizioni di uso, sia alla parte di tributo destinata alla copertura dei costi dei servizi indivisibili. È tuttavia chiaro che, nei casi di non utilizzo dell’immobile, la soggettività passiva sia comunque assegnata al “detentore”, che non può che coincidere con il possessore, salvo casi molto particolari. D’altra parte è da escludere che, in presenza di un’occupante a qualsiasi titolo, il possessore dell’immobile sia parte del rapporto tributario definito dal Tares. Infatti, con il comma 5 viene chiarito che *“il tributo è dovuto da coloro che occupano o detengono i locali o le aree...”*, mentre il comma 6 identifica nei casi di *“utilizzi temporanei di*

durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare” le fattispecie in cui il possessore prevale nella soggettività passiva, anche in caso di immobili occupati.

L’assegnazione di una specifica responsabilità del tributo al possessore nel caso di utilizzo temporaneo di un locale o di un’area appare quanto mai opportuna ed anzi avrebbe potuto essere estesa a tutti gli utilizzi infrannuali. La problematica è stata recentemente sollevata da una sentenza del TAR Toscana, il quale ha ritenuto illegittima una norma regolamentare che introduceva la figura del responsabile d’imposta in capo al possessore, nel caso di concessione temporanea di un locale. Nel caso specifico, il TAR Toscana ha individuato nella norma regolamentare una violazione della riserva di legge ex articolo 23 della Costituzione con un illegittimo mutamento del presupposto impositivo che era stato modificato dalla “occupazione o detenzione” alla “proprietà” del locale. Nel caso del Tares il “possessione” di un locale o area viene individuato tra i presupposti, e ciò costituisce fonte adeguata di legittimità ad una norma regolamentare come quella censurata dal TAR Toscana, almeno nei limiti previsti di utilizzi temporanei non superiori a sei mesi.

La seconda parte del comma 3 dell’articolo 14, prevede che il tributo vada applicato su locali o aree “*suscettibili di produrre rifiuti urbani*”. Tale previsione rischia di riaprire un contenzioso mai sopito. In particolare, si osserva che le discipline precedenti prevedevano, nel caso della Tia, la soggettività passiva di tutti gli occupanti di locali di aree “a qualunque uso destinati”, senza alcuna eccezione determinata dalla impossibilità di produrre rifiuti o dalla produzione di rifiuti non assimilati agli urbani, mentre, nel caso della Tarsu, erano previste specifiche esclusioni

dall'imponibilità (comma 5, articolo 62, decreto legislativo n. 507 del 1993)¹¹.

La nuova norma richiama lo stesso presupposto adottato per la Tarsu: "la suscettibilità a produrre rifiuti", per cui è da ritenere che possano essere considerati consolidati i principi stabiliti dalla giurisprudenza della Cassazione, la quale, con sentenza n. 14770 del 15 novembre 2000, ha precisato che, secondo la previsione legislativa, il presupposto della tassa è costituito "dal possesso o dalla detenzione dei locali di aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti solidi urbani ed è quindi connesso al solo fatto oggettivo della occupazione o detenzione di siffatti beni [...] La prova contraria, atta a dimostrare la inidoneità del bene a produrre rifiuti, resta ad esclusivo carico del contribuente che deve fornire all'amministrazione, tutti gli elementi all'uopo necessari"¹². Per quel che riguarda specifici casi di esclusione oggettiva e di responsabilità nel pagamento del tributo la normativa Tares, ricalca sostanzialmente quella della Tarsu. In particolare, si prevede che:

¹¹ D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, articolo 62 - *Presupposto della tassa ed esclusioni, comma 5*: "5. Sono esclusi dalla tassa i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati in regime di privativa comunale per effetto di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stati esteri."

¹² Conferme nel tempo di questo orientamento vengono dalle sentenze nn. 19459 e 19152 del 2003 e 15658 del 12 agosto 2004. Con tale ultima sentenza è stato deciso un caso particolare in cui veniva invocata la non applicabilità della Tarsu per avvenuta cessazione dell'attività, sulla base, quindi, del convincimento che, in caso di cessazione dell'uso cui l'immobile era adibito originariamente, cessasse altresì l'obbligo di pagare la tassa. In effetti, nel caso di specie, benché il contribuente avesse adeguatamente fornito la prova della cessazione dell'attività di oleificio, l'obbligo del pagamento della Tarsu sussisteva ugualmente, poiché, secondo i giudici di legittimità, il presupposto legale di esonero dal tributo sussiste solo quando l'immobile versi in "obiettive condizioni di non utilizzabilità", le quali devono essere non solo denunciate dal contribuente, a norma dell'art. 70, comma 1, D.Lgs. n.507 del 1993, ma debitamente documentate.

- sono escluse dalla tassazione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comuni condominiali che non siano detenute o occupate in via esclusiva (articolo 14, comma 4);
- sono parimenti escluse, per effetto della recente modifica al comma 4 già ricordata al precedente par. 1.2 “le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili”;
- vi è una responsabilità solidale tra tutti i componenti del nucleo familiare e tra tutti coloro che usano in comune locali o aree scoperte (articolo 14, comma 5);
- nel caso di centri commerciali integrati e di multiproprietà, il soggetto passivo del tributo resta il singolo titolare dei locali o delle aree ad uso esclusivo, ad eccezione dell’obbligo di pagamento del tributo sia per i locali comuni che per quelli ad uso esclusivo che invece grava sull’amministratore (articolo 14, comma 7).

3.6 La determinazione della tariffa

Il comma 9 dell’articolo 14, relativo alla parte di tariffa destinata alla copertura del costo del servizio di gestione dei rifiuti urbani ha origine composita, essendo in parte mutuato dalla normativa Tarsu e, per la parte preponderante, dalla normativa Tia. In particolare, dalla Tarsu (articolo 65 del decreto legislativo n. 507 del 93) deriva la previsione secondo cui *“la tariffa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi ed alla tipologia di attività svolte”*, mentre è di diretta derivazione Tia il richiamo all’applicazione dei *“criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158”*.

Il richiamo diretto al DPR 158 è il risultato di una nuova formulazione della norma, che rinuncia così a rinnovare le norme tecniche attuative già emanate per l’attuazione della Tia¹ (il decreto legislativo n. 22 del 1997),

fondate su analisi ed indicatori vecchi ormai di un ventennio. La normativa Tares originaria prevedeva invece l'applicazione dei criteri previsti da uno *"specifico regolamento"*, una nuova norma tecnica attuativa, da emanarsi su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze e del Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio e del mare, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro il 31 ottobre 2012. I criteri previsti dal DPR 158 dovevano essere applicati solo in via transitoria in attesa dell'emanazione del nuovo regolamento.

Dalla Tia, Tares riprende la scomposizione in due quote della tariffa. Infatti, dopo aver affermato che *"il tributo è corrisposto in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria"* (comma 8), mutuando dal dettato normativo Tarsu, la normativa Tares riprende la disciplina di determinazione della tariffa con il metodo normalizzato tipico della Tia, sempre attraverso il dettato del DPR 158 (commi 9, 10 e 12).

Nel dettaglio, la nuova disciplina prevede che la tariffa applicabile al tributo possa essere determinata in base al criterio presuntivo sopra citato, per categorie di utilizzo degli immobili dotate di qualche omogeneità interna, in base al DPR 158.

Il carattere *"binomio"* della tariffa è indicato dal comma 11 dell'articolo 14, che indica le due componenti:

- una quota fissa: determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti;
- una quota variabile: rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione.

Infine, la nuova disciplina stabilisce che la tariffa è determinata comprendendo anche i costi dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche.

3.7 La determinazione della superficie imponibile

Sia la normativa Tarsu, sia quella della Tia, non avevano previsto nel loro impianto di base alcuna norma specifica riguardo alla nozione di superficie imponibile e non fornivano alcun criterio circa le modalità di misurazione, limitandosi ad indicare le aree non imponibili in quanto direttamente o indirettamente non produttrici di rifiuti urbani o assimilati.

Questa carenza normativa, superata normalmente dalla regolamentazione comunale che identifica la superficie imponibile in quella calpestabile e detta criteri applicativi, non ha avuto esiti giurisprudenziali negativi, se non per taluni aspetti specifici.

Sull'argomento era intervenuta la Legge finanziaria 2005 (Legge n. 311 del 2004) che, al comma 340, prevedeva che *“a decorrere dal 1° gennaio 2005, per le unità immobiliari di proprietà privata a destinazione ordinaria censite nel catasto edilizio urbano, la superficie di riferimento non può in ogni caso essere inferiore all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138; per gli immobili già denunciati, i comuni modificano d'ufficio, dandone comunicazione agli interessati, le superfici che risultano inferiori alla predetta percentuale a seguito di incrocio dei dati comunali, comprensivi della toponomastica, con quelli dell'Agenzia del territorio...”*. Anche se la citata disposizione aveva un chiaro contenuto prescrittivo, poiché andava ad inserirsi nell'ambito di una normativa consolidata che prevedeva la denuncia della superficie da parte del contribuente e il controllo ed eventuale accertamento da parte del Comune, nei fatti ha ricevuto un'applicazione orientata a strumento di presunzione semplice da parte del Comune, nel caso di impossibilità di effettuare attività di controllo diretto a fini di accertamento.

Con il comma 9, nella sua versione originaria, la norma del 2004 veniva ripresa ai fini Tares sostanzialmente negli stessi termini, eliminando la limitazione di applicazione alle sole unità immobiliari di proprietà privata, ma individuando la superficie catastale quale unica nozione per la determinazione della superficie ai fini impositivi. Veniva meno infatti ogni riferimento che permettesse di assumere come superficie imponibile del nuovo tributo quella calpestabile denunciata dal contribuente e già acquisita e verificata da Comuni e soggetti gestori ai fini Tarsu e Tia.

La constatazione della impossibilità di applicare la norma, a causa della scarso allineamento dei dati catastali rispetto alla toponomastica e in particolare ai numeri civici esterni ed interni, e il rischio connesso di aprire un contenzioso senza fine con i contribuenti, hanno convinto il legislatore a modificare, in via transitoria, la normativa prevista.

La nuova versione del comma 9 prevede che *“fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 9-bis, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile al tributo”* è quella calpestabile. Inoltre, *“ai fini dell'applicazione del tributo si considerano le superfici dichiarate o accertate”* ai fini della Tarsu, o della Tia1 o della Tia2. In questo modo viene ripristinata in prima applicazione e in via transitoria la superficie calpestabile come base imponibile. L'applicazione dell'80% della superficie catastale come base imponibile si avrà solo quando saranno terminate le operazioni previste dal comma 9-bis citato¹³.

Lo stesso comma 9, come modificato dalla Legge di stabilità 2013, mantiene, riprendendola in maniera più chiara ed efficace, la norma del

¹³ Decreto legge n. 201 del 2011, articolo 14, comma 9-bis: *“9-bis. Nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia del territorio per la revisione del catasto, vengono attivate le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune...”*

comma 340 della finanziaria 2005, come era stata intesa ed applicata dai Comuni. La nuova stesura prevede infatti che: *“Ai fini dell'attività di accertamento, il comune, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può considerare come superficie assoggettabile al tributo quella pari all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali e l'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani sono stabilite le procedure di interscambio dei dati tra i comuni e la predetta Agenzia.”*

Per le altre unità immobiliari, cioè quelle non a destinazione ordinaria, la superficie assoggettabile al tributo rimane quella calpestable.

3.8 La componente rifiuti Tares delle istituzioni scolastiche statali

Per le istituzioni scolastiche statali, la disciplina Tares conferma il criterio forfettario vigente in ambito Tarsu e Tia. Infatti, il comma 14 richiama l'articolo 33-bis del decreto legge n. 248 del 2007, in virtù del quale le istituzioni scolastiche statali non sono tenute al pagamento, poiché è direttamente il Ministero dell'Istruzione a corrispondere direttamente ai Comuni la somma concordata in sede di accordo raggiunto in Conferenza Stato-città ed autonomie locali nelle sedute del 22 marzo e del 6 settembre 2001 (pari a 38,7 milioni di euro). L'importo versato è un importo forfettario complessivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti, che di fatto sostituisce il tributo. Il contributo sostitutivo statale è determinato, dunque, non in base alla superficie convenzionale dei locali utilizzati dagli istituti scolastici, ma in base al numero degli alunni. Pur non essendo esplicitamente definito il perimetro di riferimento del contributo statale, il richiamo al decreto legge n. 248 del 2007 permette di confermare che il

contributo sostitutivo - e quindi l'inapplicabilità del Tares - si deve riferire esclusivamente alla scuole statali non quindi altri istituti scolastici appartenenti ad Enti pubblici o a soggetti privati.

La norma specifica altresì che *“il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche è sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi”*. In tal modo, la quota dei relativi oneri che non trova copertura nell'importo erogato dal Ministero resta a carico del bilancio comunale e non può essere traslato sulla tariffa applicata alle altre categorie di contribuenti. Si ricorda che, invece, nella Tarsu e nella Tia1 si era ritenuto che l'ammontare del costo eccedente rispetto ai proventi tariffari dovesse rimanere a carico dei contribuenti (cfr. Corte dei Conti Veneto, parere n. 60 del 17 luglio 2008).

Nella nuova disciplina non vi è alcun riferimento al fatto se sia applicabile o no la maggiorazione di cui al comma 13 (maggiorazione da 0,30 a 0,40 € al metro quadro) ed eventualmente in riferimento a quale base imponibile. Tuttavia, non essendo le istituzioni scolastiche statali soggette al Tares, si ritiene che siano senz'altro da considerare esenti dalla maggiorazione in questione.

3.9 La potestà regolamentare comunale. Riduzioni ed esenzioni.

Il legislatore conferma la potestà regolamentare generale prevista dall'art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (comma 45, ultimo periodo, dell'art.14). Come ormai frequente nella regolazione di diversi tributi comunali, nell'ambito della stessa normativa vengono previsti rimandi a norme regolamentari locali su ambiti già chiaramente di competenza comunale. In particolare, viene affidata ai regolamenti comunali:

- la possibilità di prevedere con regolamento riduzioni tariffarie in modo analogo alla disciplina della Tarsu: abitazioni con unico

occupante¹⁴ o a disposizione di residenti all'estero; usi stagionali, abitazioni rurali (comma 15). In assenza di specificazioni, tali riduzioni possono riguardare entrambe le quote, fissa e variabile, del tributo¹⁵;

- la possibilità di prevedere agevolazioni facoltative non indicate espressamente dalla legge, per il cui inquadramento e copertura finanziaria si rimanda a quanto riportato al precedente punto 1.2;
- la disciplina delle riduzioni tariffarie connesse alla fruizione del servizio di gestione dei rifiuti (commi 16, 17 e 18). Anche in questo caso vengono ripresi i contenuti della disciplina Tarsu, con riferimento ai locali o aree ubicati in zone non servite, o nei casi di effettuazione della raccolta differenziata e di rifiuti avviati al recupero. I tre commi citati non fanno riferimento al regolamento come mezzo normativo per prevedere le riduzioni, anche se ciò appare pleonastico. Va osservato altresì che manca l'indicazione se la riduzione deve essere effettuata sulla quota fissa, su quella variabile o su entrambe. Le riduzioni in questione sono obbligatorie e riguardano:
 - il caso di zone nelle quali non è effettuata la raccolta dei rifiuti (la misura massima del tributo è il 40%, comma 16);
 - il caso di effettuazione della raccolta differenziata (nessuna indicazione quantitativa, comma 17);

¹⁴ La previsione di una riduzione regolamentare per i nuclei familiari monocomponenti contrasta con l'applicazione dei criteri del DPR 158 del 1999 per la determinazione delle tariffe, che già incorporano la riduzione della stessa nei coefficienti rapportati alla numerosità del nucleo tale beneficiario.

¹⁵ Tuttavia, quando la norma indica valori minimi o massimi per talune fattispecie, questi non possono che riferirsi all'ammontare complessivo delle tariffe

- il caso di rifiuti avviati al recupero, riduzione *“proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero”* (comma 18), da ritenersi riservata alle utenze non domestiche;
- il caso di mancato svolgimento del servizio o di grave violazione delle norme in materia (comma 20, la misura massima del tributo è il 20%), sempre in analogia con la disciplina Tarsu.

Il comma 22 individua gli aspetti della disciplina del tributo che sono di competenza del regolamento, includendovi la disciplina delle riduzioni ed agevolazioni in generale. Le materie demandate alla regolamentazione comunale sono le seguenti:

- a) la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti. Questa previsione va intesa in rapporto al DPR n. 158 del 1999, che individua a sua volta le categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti ai fini della Tia¹, essendo stata abolita la prospettiva di un nuovo regolamento statale. L'unica ipotesi logicamente compatibile di scostamento tra regolamentazione statale e autonoma determinazione comunale può consistere nella disponibilità, in sede locale, di dati sulla potenziale produzione di rifiuti delle diverse categorie di utenza, sulla cui base il Comune determini la classificazione secondo criteri analoghi, ma con quantificazioni diverse rispetto a quelle del regolamento statale;
 - b) la disciplina delle riduzioni tariffarie;
 - c) la disciplina delle eventuali agevolazioni ed esenzioni;
- le previsioni ai punti b) e c) sono connesse con le previsioni di specifiche riduzioni e/o esenzioni previste per legge o demandate al regolamento più sopra riportate;

- d) l'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettiva difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta; questa norma, mutuata dalla normativa Tarsu, appare opportuna in quanto consente di limitare in maniera significativa l'insorgere di contenzioso;
- e) i termini di presentazione della dichiarazione e di versamento del tributo.

L'affidamento al regolamento della fissazione di queste due scadenze appare opportuna in quanto consente ai Comuni di organizzare al meglio le scadenze per fornire ai contribuenti un servizio migliore.

In particolare, l'eliminazione della scadenza differita al 20 gennaio dell'anno successivo per la presentazione della dichiarazione, obbligatoria per legge nella disciplina Tarsu, consente di gestire le scadenze di dichiarazione in modo più flessibile ed evitare le conseguenze negative nei rapporti tra Comuni e cittadini causate dalla fissazione di un termine fisso, a volte di molto posteriore all'evento che ha determinato l'obbligo dichiarativo.

Sulla potestà regolamentare comunale è intervenuto il MEF con l'elaborazione di un regolamento tipo, che i Comuni possono, ovviamente, modificare o integrare secondo le loro esigenze¹⁶. Nel merito, appare opportuno cercare di mantenere un elevato grado di omogeneità con il regolamento Tarsu o Tia preesistente, in modo di limitare l'impatto delle novità con i contribuenti. Eventuali modifiche

¹⁶ Il documento, insieme con le linee guida per la redazione del Piano finanziario, è reperibile in rete all'indirizzo:

http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/Tares.htm

devono servire a snellire il rapporto tributario e ad introdurre elementi di maggior chiarezza circa gli adempimenti dei contribuenti.

Senza voler procedere ad una disamina dettagliata delle proposte ministeriali, che contengono indicazioni utili in particolare con riferimento alla formazione del Piano finanziario, segnaliamo di seguito alcuni elementi critici:

- negli articoli 12 e 13 viene richiamato il Piano finanziario senza che venga previsto chi lo deve predisporre e chi lo deve approvare;
- l'articolo 14, al comma 3, prevede la possibilità di adozione di una metodologia per il calcolo della produzione di rifiuti delle utenze domestiche. La metodologia è una di quelle possibili, che ha però mostrato in diverse occasioni scarsa affidabilità, e la nota all'articolo chiarisce che è una proposta modificabile. Tuttavia, va tenuto presente che il regolamento dovrebbe contenere l'indicazione dei criteri ed eventualmente del metodo che si intende applicare e non prospettare una o più d'una delle possibili alternative;
- l'articolo 17, comma 4, nel prevedere una sorta di assimilazione alle abitazioni di locali accessori non collegati alla conduzione di un'abitazione, appare di dubbia legittimità, in quanto i locali non costituenti abitazione o pertinenza di abitazione non possono in ogni caso essere considerati utenza domestica;
- l'articolo 23 prevede la riduzione per le abitazioni con unico occupante, elemento peraltro indicato dalla legge tra le facoltà comunali. La previsione di legge – comunque facoltativa – appare un'imperfezione della norma in quanto riprende una facoltà indicata nella disciplina Tarsu che appare ora superata dall'obbligo di utilizzare i criteri di graduazione delle tariffe di cui al DPR 158 del 1999, rispetto ai quali una riduzione specifica appare sostanzialmente incongrua. Il regolamento statale, infatti, già prevede una graduazione

del prelievo, sia per la quota fissa che per la quota variabile della tariffa per le utenze domestiche, basata su numero dei coabitanti: una parametrizzazione delle superfici correlata alla numerosità del nucleo familiare, per la quota fissa; una scala di proporzionalità diretta, per la quota variabile.;

- con riferimento alla riscossione, che resta nella disponibilità regolamentare del Comune, fatta salva l'obbligatorietà dell'utilizzo a regime del modello F24 (e/o delle ulteriori forme introdotte dal decreto legge n. 35 del 2013), l'articolo 36 della proposta dà per scontato il dispositivo basato sulla preliquidazione d'ufficio e sull'invio preventivo di modelli di pagamento precompilati da parte del Comune. Tale modalità – certamente la più diffusa – non va affatto considerata come obbligatoria, non potendosi escludere casi di diversa scelta, quale l'autoliquidazione da parte del contribuente con versamento alle scadenze determinate;
- lo stesso articolo 36, inoltre, non fa menzione delle scelte in materia di soggetti preposti all'attività di accertamento e riscossione, anche coattiva, argomenti che sono nella disponibilità del Comune a norma del confermato articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, anche se da correlare con l'attuale situazione di perdurante indeterminazione del quadro generale della riscossione delle entrate comunali.

3.10 La determinazione delle tariffe e il Piano finanziario

3.10.1 La determinazione delle tariffe

Il comma 23 attribuisce la competenza per l'approvazione delle tariffe al Consiglio Comunale, entro il termine stabilito dalle norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione. Naturalmente, per quel che riguarda la componente rifiuti del Tares, le tariffe devono essere

determinate in modo da coprire l'intero costo del servizio e pertanto, a regime, possono essere modificate solo a fronte di una variazione di tale costo.

Solo la maggiorazione può essere manovrata, a regime, come una tipica entrata tributaria comunale, entro il limite massimo stabilito dalla legge di 0,40 €/mq.

Sulla competenza in materia di determinazione delle tariffe relative ai rifiuti e di approvazione dello stesso Piano finanziario permangono ambiguità normative che l'Anci ha più volte richiesto di rimuovere. Per quanto riguarda la competenza nella determinazione delle tariffe della componente rifiuti del Tares, si è aperto un dibattito in seguito all'approvazione dell'articolo 34, comma 23, della legge 17 dicembre 2012 n. 221 (di conversione del decreto legge 18 ottobre 2012 n. 179), entrata in vigore il 19 dicembre 2012, che ha introdotto in fase di conversione il comma 1-bis dell'articolo 3-bis del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138.

La norma in questione attribuisce le *“funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli appartenenti al settore dei rifiuti urbani, di scelta della forma di gestione, di determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidamento della gestione e relativo controllo”* agli *“enti di governo degli ambiti o bacini territoriali ottimali e omogenei istituiti o designati ai sensi del comma 1 del presente articolo”*.

Tale norma, che si inserisce nell'ambito delle leggi che regolano i servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, ad una prima lettura, ha indotto alcuni commentatori a sottolineare un possibile contrasto con quanto previsto dalla citata norma istitutiva del Tares.

Pur essendo auspicabile un intervento legislativo di chiarimento, così da evitare rischi di interpretazione giurisdizionale difforme, formuliamo due semplici considerazioni che riteniamo utili e risolutive ad eliminare dubbi su questa delicata materia..

La prima considerazione riguarda il tenore della novella inserita nel decreto legge n. 138 del 2011. La norma recita testualmente che tra le funzioni degli organi di governo degli ambiti o bacini ottimali dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica vi è la “determinazione delle tariffe all’utenza *per quanto di competenza*”, prevedendo quindi che la competenza specifica debba essere prevista esplicitamente da un’altra norma di legge che – si deve intendere – riguarderà ciascun specifico servizio. Nel caso dei rifiuti tale ulteriore regolazione non esiste, se non attraverso l’istituzione del Tares che indica con chiarezza il Comune quale soggetto istituzionale preposto. La norma è volutamente generica in quanto, come già evidenziato, riguarda tutti i servizi pubblici locali e non specificatamente quelli riguardanti i rifiuti.

La seconda considerazione riguarda il fatto che il corrispettivo per il servizio di gestione dei rifiuti è identificato dalla legge nel tributo dedicato (Tares-componente rifiuti) assegnato al Comune, soggetto titolare del servizio. Pertanto la competenza a fissare la tariffa del tributo non può che ricondursi all’Ente impositore e, nel caso specifico, come previsto dalla normativa, al Consiglio comunale.

Al riguardo è doveroso ricordare che una norma speciale, come quella che regola la determinazione della tariffa di un tributo, non può essere modificata da una norma che riguarda un complesso di servizi molto diversificati tra di loro e che comunque rinvia alla normativa specifica di settore, anche a prescindere dalla sequenza temporale di emanazione delle leggi in questione¹⁷.

¹⁷ L’Anci ha proposto un’integrazione legislativa di carattere interpretativo, secondo la quale, la recente innovazione del decreto legge n. 138 del 2011 “*si interpreta, con riferimento al settore dei rifiuti urbani, nel senso che restano ferme le competenze dei comuni in materia di regolamentazione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi e di determinazione delle relative tariffe applicabili per categoria omogenea*”, di cui all’articolo 14, decreto legge n. 201 del 2011.

Le considerazioni appena svolte, mentre assicurano la correttezza del rapporto tributario e della individuazione dei soggetti che ne assumono la responsabilità, non sminuiscono tuttavia il ruolo centrale che i soggetti gestori svolgono nell'ambito della procedura per la determinazione delle tariffe del Tares. Infatti, la predisposizione del piano finanziario, in collaborazione con il Comune anche ai fini dell'individuazione dei costi non di stretta pertinenza del gestore, è individuata chiaramente in capo al soggetto gestore sempre dal comma 23, articolo 14, del decreto legge n. 201 del 2011. Con la predisposizione del piano finanziario, l'individuazione della quota fissa e della quota variabile, la ripartizione dei rifiuti prodotti tra utenze domestiche e non domestiche, i soggetti gestori svolgono un ruolo cardine nel processo comunale di determinazione della tariffa per ciascuna categoria di utenza.

Anche nel caso del prelievo corrispettivo previsto dal comma 29, articolo 14, del decreto legge 201 del 2011 sono chiare e prevalenti le disposizioni approvate con la Legge di stabilità 2013 circa la possibilità di gestione del Tares "o della tariffa di cui al comma 29", direttamente in capo al soggetto gestore del servizio, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (comma 35, articolo 13, decreto legge n. 201 del 2011). Il legislatore sembra così voler trattare, a regime, allo stesso modo i due tipi di prelievo, inibendo la possibilità di devoluzione al gestore della titolarità della tariffa *ex* comma 29. Pertanto, si deve concludere che il Comune resta - anche nel caso di adozione della tariffa *ex* comma 29 - titolare della regolamentazione del prelievo nel suo insieme, compreso il diritto-dovere di determinare le tariffe applicabili.

Le attività di determinazione delle tariffe comportano l'applicazione dei criteri di cui al DPR 158 del 1999, a norma del comma 9, articolo 14, del decreto legge n. 201. La graduazione delle tariffe va regolata "sulla base dei criteri" del DPR 158, attraverso indici e parametri che possono essere

oggetto di scelta da parte del Comune, nell'ambito di valori minimi e massimi prestabiliti. In pratica sulla base dell'ammontare delle quote fisse e variabili dei costi, recate dal Piano finanziario, il Comune ha qualche margine di discrezionalità nell'adozione dei parametri ed indici del DPR 158, che tuttavia resta un riferimento molto vincolante e certamente più definito dei principi e dei criteri finora applicati ai fini Tarsu e Tia. Anche nel caso di vigenza della Tia, infatti nella gran parte dei casi alcuni dei parametri tariffari della norma tecnica sono stati modificati dai Comuni in virtù del carattere finora sempre "sperimentale" dell'applicazione della tariffa.

La ripartizione dei costi fissi e variabili tra le utenze domestiche e l'insieme delle non domestiche non è oggetto di espressa definizione nell'ambito del DPR 158¹⁸. Questo aspetto può far sì che i criteri "razionali" di ripartizione tra i due comparti di utenza possano essere determinati dal Comune con riferimento ad elementi diversi dalla puntuale osservazione dell'effettiva quantità di rifiuti rispettivamente e, in definitiva, con un maggior grado di discrezionalità¹⁹.

3.10.2 Il piano finanziario

Va in primo luogo trattata, anche a proposito del Piano finanziario, un'ambiguità normativa che appare necessario risolvere con una

¹⁸ DPR 27 aprile 1999, n. 158, articolo 4 - Articolazione della tariffa, comma 2:

"2. L'ente locale ripartisce tra le categorie di utenza domestica e non domestica l'insieme dei costi da coprire attraverso la tariffa secondo criteri razionali ...".

¹⁹ Il documento *Linee guida per la redazione del piano finanziario e per l'elaborazione delle tariffe* pubblicato dal MEF indica un possibile metodo basato sull'applicazione dei coefficienti di produzione unitaria di rifiuti delle utenze non domestiche previsti dal DPR 158 (par. 13, pp. 31 e ss.). I coefficienti unitari, variabili a discrezione del Comune nell'ambito di un intervallo predefinito, vengono applicati alle superfici delle rispettive categorie di utenza. Il documento è pubblicato sul sito del MEF:

http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/Tares.htm

modifica della legge e che riguarda le competenze sull'approvazione del piano, presupposto essenziale per la regolazione della componente rifiuti del Tares. Secondo il decreto legge n. 201, infatti, il piano finanziario annuale deve essere “redatto dal soggetto che svolge il servizio ... ed approvato dall'autorità competente” (articolo 14, comma 23). Il concetto di “autorità competente” tenuta ad approvare il piano finanziario redatto dal soggetto che svolge il servizio, non è riferibile ad alcuna norma specifica. Appare pertanto auspicabile, come da tempo richiesto dall'Anci, che la competenza venga esplicitamente riportata in capo al Consiglio comunale, almeno finché non siano chiaramente individuati altri organismi preposti²⁰.

Piano finanziario e tariffe, determinate in modo da assicurare la copertura dei costi evidenziati nel piano stesso, sono elementi strettamente interconnessi nell'assetto del nuovo tributo. Si tratta, peraltro, dei due temi sui quali si incardina il *metodo normalizzato* con il quale si identifica il complesso dei dispositivi di classificazione, imputazione e calcolo ricompresi nel DPR 158.

Si deve pertanto ritenere che l'unico riferimento al “*piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani*” recato dalla norma istitutiva del Tares (comma 23, articolo 14, del decreto legge n. 201) intenda designare i criteri del DPR 158 nel loro insieme, non solo sotto il profilo della graduazione delle tariffe (come più esplicitamente indicato dal comma 9), ma anche per ciò che riguarda il metodo di classificazione, imputazione e quantificazione dei costi del servizio. Va in proposito sottolineato che – a seguito della soppressione del comma 12, articolo 14, del decreto legge n. 201 – la norma istitutiva del Tares obbliga alla formale adozione di un

²⁰ La proposta di modifica normativa dell'Anci indica espressamente quale autorità preposta “il consiglio comunale o altra autorità competente a norma delle leggi vigenti in materia”.

Piano finanziario senza richiamare in modo esplicito, a questo specifico proposito, il DPR 158 del 1999.

L'esigenza di unitarietà del metodo normalizzato, dunque, va inquadrata, per ciò che riguarda la determinazione analitica dei costi, nel senso della coerenza dei criteri e delle classificazioni con i principi della norma tecnica e non necessariamente della perfetta corrispondenza con gli adempimenti di cui all'articolo 8 del DPR 158. In particolare, si ritiene ammissibile - ed anzi consigliabile - una semplificazione della documentazione ivi indicata nei casi in cui la gestione del servizio, in ambiti operativi di ridotta dimensione territoriale e demografica, sia svolta attraverso strutture organizzative interne o esterne al Comune poco strutturate in termini industriali, per le quali molti degli adempimenti richiesti in materia di redazione del piano finanziario risulterebbero inutilmente gravosi.

Il Piano finanziario determina l'ammontare dei costi articolati in quota fissa e quota variabile, sulla cui base il Comune stabilisce le tariffe, cioè le modalità con le quali i costi stessi vanno ripartiti tra le diverse tipologie di utenza del servizio. L'obbligo di copertura integrale dei costi attraverso il gettito del Tares (componente rifiuti) è previsto dal comma 11, più sopra richiamato.

Gli adempimenti connessi alla redazione ed approvazione del piano finanziario, pur con le possibili semplificazioni sopra richiamate, pongono un gran numero di Comuni di fronte a serie difficoltà tecnico-applicative. In particolare, per la maggioranza dei Comuni che adottavano la Tarsu, l'utilizzo degli schemi del DPR 158 non era obbligatorio. I criteri per la determinazione dei costi erano, in modo più generico, dettati dall'articolo 61 del decreto legislativo n. 507 del 1993, mentre sulla graduazione delle tariffe valeva il semplice principio di correlazione tra prelievo e produzione di rifiuti, non ulteriormente

dettagliato. Il passaggio ai nuovi criteri, principalmente attraverso lo strumento del Piano finanziario, comporta effetti certamente positivi in termini di maggiore uniformità e trasparenza nella definizione dei costi e delle tariffe, ma l'immediatezza dell'adeguamento può determinare difficoltà operative difficilmente superabili almeno per i Comuni meno dotati di strutture tecniche o poco assistiti dal soggetto gestore del servizio, sul quale non gravano obblighi espliciti di collaborazione e assistenza. Al tempo stesso, possono determinarsi incrementi di prelievo di importo particolarmente rilevanti per alcune categorie, giustificati dall'applicazione dei nuovi parametri ma che rischiano di essere eccessivamente gravosi se applicati come oggi richiede la norma senza gradualità.

Su questi aspetti è auspicabile che gli interventi normativi recati dal decreto legge 102 siano rivisti nel corso dell'esame parlamentare che, al momento della chiusura di queste note, non è ancora concluso.

Al fine di facilitare la redazione del Piano finanziario, come già anticipato in materia di tariffe, il MEF è intervenuto predisponendo delle "linee guida", che costituiscono un utile strumento per affrontare le obiettive complessità dello strumento reso ora obbligatorio per tutti i Comuni. Il documento appare completo ed affronta correttamente i principali nodi relativi alla predisposizione e all'approvazione del piano finanziario.

Il piano finanziario deve essere redatto secondo la legge dal soggetto gestore. Nel caso in cui il servizio sia gestito in economia dal Comune o affidato in appalto ad un soggetto esterno, spetta al Comune predisporre il piano, conformemente alle previsioni del DPR 158. Nel caso di gestione in economia non vi sono particolari problemi, mentre, in caso di affidamento in appalto, come sostiene il documento ministeriale, *"l'affidamento a terzi di attività di gestione dei rifiuti urbani non deve alterare la qualificazione e la ripartizione dei costi secondo i principi individuati dal metodo,*

in particolare in ordine ai costi variabili e fissi. Laddove, quindi, i corrispettivi dovuti al terzo ricomprendano sia costi variabili sia costi fissi, si dovrà richiedere all'appaltatore di indicare distintamente in fattura il costo del personale, il costo di consumi e merci e quello relativo ai costi d'uso del capitale, come nel caso degli ammortamenti – come è espressamente prescritto nel caso di smaltimento presso impianti di terzi (punto 3, all. 1, D.P.R. 158/1999) – per poi imputarli alle voci corrispondenti”.

Nel caso in cui il Comune si avvalga, per legge regionale o per propria scelta, di un soggetto costituito *ad hoc* per lo svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti urbani (aziende municipalizzate, aziende speciali, consorzi), ovvero il servizio sia interamente affidato a società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, o comunque in tutti i casi in cui si configuri una concessione dell'intera gestione del ciclo dei rifiuti ad un unico operatore, il Piano finanziario dovrà essere predisposto dallo stesso, eventualmente in collaborazione con il Comune, per la parte dei costi di competenza dello stesso.

Per quel che riguarda l'organo competente, il documento ministeriale richiama la questione delle competenze istituzionali sull'approvazione del Piano, già esaminata in questo paragrafo, confermando la competenza del Consiglio comunale in caso di non costituzione delle Autorità d'ambito²¹. Lo stesso documento ricorda, altresì, che con

²¹ Le *Linee guida* del MEF ricostruiscono il tema ricordando che (p. 28) “il comma 23 dell’art. 14, d.l. 201/2011, prevede che il piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti, e quindi il PEF che ne costituisce parte integrante, sia redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso e sia approvato “dall’autorità competente”. Il generico riferimento all’“autorità competente” si spiega in relazione al fatto che le funzioni di regolazione in materia di gestione dei rifiuti urbani sono attribuite all’Autorità dell’ambito territoriale ottimale (art. 201, d.lgs. 152/2006), alla quale è così attribuita anche l’approvazione del piano finanziario (art. 238, comma 5, d.lgs. 152/2006); nel caso in cui detta Autorità non sia ancora istituita o non sia funzionante, vi dovranno invece provvedere i singoli comuni (cfr. art. 8, comma 1, D.P.R. 158/1999), ricadendo tale attribuzione sull’organo consiliare, trattandosi di atto a carattere generale incidente nella determinazione delle tariffe (art. 42, comma 2, lett. f), d.lgs. 267/200)”.

modifiche normative non ancora completamente attuate²², le Autorità d'ambito risultano soppresse al 31 dicembre 2012 (per effetto della proroga recata dal comma 2, articolo 13, del decreto legge n. 216 del 2011), mentre spetta alle Regioni individuare altri organismi per l'esercizio delle funzioni già in capo alle Autorità.

Il documento ministeriale risponde nel complesso alle diffuse esigenze di migliore comprensione del complesso insieme di regole per la formazione del Piano finanziario relativo alla gestione dei rifiuti. Va tuttavia rilevata un'imprecisione relativa alle modalità di considerazione dei costi relativi alla raccolta differenziata e, in particolare all'ipotesi che il costo dell'agevolazione a favore delle utenze domestiche per l'effettuazione della raccolta differenziata possa essere ribaltato sui costi delle utenze non domestiche (pp. 26 e 35 del documento del MEF). Tale previsione non ha alcun supporto normativo in quanto l'agevolazione per l'utenza domestica in quanto tale, che era prevista dalla normativa Tia1 (articolo 49, comma 10 del decreto legislativo. n. 22 del 97), non è confermata dalla normativa Tares. Le agevolazioni obbligatorie applicabili al Tares, tra cui quella per la raccolta differenziata delle utenze domestiche (comma 17, articolo 14, del decreto legge n. 201 del 2011), si tradurranno in riduzioni tariffarie il cui costo dovrà ripartirsi, di regola, su tutta l'utenza.

In conclusione, le diverse disposizioni contenute nel DPR 158 devono essere considerate nel loro insieme per evidenti motivi di coerenza tra determinazione dei costi e delle tariffe applicabili, ma vanno sempre correlate ai fini della loro piena applicabilità alla normativa primaria Tares (l'articolo 14 del decreto legge n. 201 del 2011) che richiede il

²² Articolo 2, comma 186-bis, della legge n. 191 del 2009, inserito dall'articolo 1, comma 1-quinquies del dl n. 2 del 2010.

rispetto di principi e criteri rinvenibili nelle norme tecniche, senza però imporre di seguirne pedissequamente il processo di elaborazione e documentazione del piano finanziario.

3.11 Tariffa giornaliera

I commi da 24 a 27, relativi alla tariffa giornaliera per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati, applicabile ai soggetti che occupano o detengono temporaneamente locali o aree pubbliche, ricalcano sostanzialmente, con alcune semplificazioni, la normativa Tarsu, con la possibilità di aumentare sino al 100% (invece che sino al 50%) la tariffa giornaliera calcolata su base annuale. La norma relativa alla riscossione non tiene conto che molti Comuni hanno istituito il Canone in sostituzione della Tosap e, anche se il Canone non ha natura tributaria, sarebbe stato opportuno prevedere la possibilità di riscossione congiunta delle due entrate. Al riguardo occorre tenere conto che la riscossione autonoma della Tares giornaliera sarebbe di importi talmente ridotti da risultare antieconomica. I Comuni possono naturalmente ovviare con una apposita norma regolamentare.

Inoltre, la revisione della normativa Tarsu in materia poteva essere l'occasione per prevedere l'applicazione della Tassa giornaliera, anche con moltiplicatori più elevati, per strutture utilizzate solo occasionalmente come impianti sportivi, strutture fieristiche ecc.

Problematica sarà invece l'applicazione della maggiorazione di cui al comma 13, di cui si parlerà in seguito, in considerazione degli importi risultanti, che possono essere anche inferiori al centesimo di euro per mq/giorno.

3.12 Il tributo provinciale ambientale

Il comma 28 prevede il mantenimento del tributo per l'esercizio di funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente anche in riferimento al Tares. Il tributo provinciale, istituito dal decreto legislativo n. 504 del 1992 (articolo 19, espressamente richiamato) è applicato nella misura percentuale deliberata dalla Provincia sull'importo del tributo. In proposito, va osservato che il legislatore, come già avvenuto in relazione alla Tia, definisce il tributo provinciale "commisurato alla superficie", mentre l'applicazione effettiva è in percentuale dell'importo stabilito dal Comune, che può introdurre nella determinazione della tariffa elementi diversi dalla superficie (condizioni d'uso, fruizione del servizio, agevolazioni sociali).

3.13 Maggiorazione per copertura di costi dei servizi indivisibili

Alla tariffa per il servizio rifiuti si applica una maggiorazione obbligatoria per la copertura dei costi dei servizi indivisibili dei Comuni, la cui misura di base è pari a 0,30 euro per metro quadrato imponibile (comma 13). I Comuni possono portarla sino a 0,40 euro, anche differenziandola per tipologia di immobile e per zona dove è ubicato.

Come già previsto per l'IMU, il gettito derivante dalla tariffa base (0,30 €/mq.), determina una corrispondente riduzione del Fondo Sperimentale di Riequilibrio o dei trasferimenti erariali dovuti ai Comuni²³.

Alcuni aspetti particolari sull'applicazione della maggiorazione derivano dagli effetti determinati dalle agevolazioni e riduzioni. Infatti il comma 21 prevede che tutte le agevolazioni previste dai commi da 15 a 20 si applichino anche alla maggiorazione. Se ciò appare logico nel caso di

²³ Sulle norme speciali in vigore nel solo 2013 in materia di maggiorazione, ved. il precedente paragrafo relativo alle modifiche introdotte con il dl n. 35 del 2013.

tariffe ridotte, appare incongruo, oltre che di difficile gestione, nel caso di riduzioni o agevolazioni che possono variare di anno in anno (avvio al recupero, raccolta differenziata, sospensioni temporanee del servizio) in quanto legate alle condizioni di fruizione del servizio di igiene urbana.

Nel caso di applicazione della tariffa avente natura corrispettiva, che viene applicata e riscossa dall'ente gestore, i Comuni acquisiscono esclusivamente la parte del tributo relativa alla maggiorazione. Questa situazione può comportare problemi di riscossione in considerazione della esiguità degli importi dovuti e del richiamato legame tra ammontare della maggiorazione e agevolazioni applicate alle tariffe sui rifiuti. Si deve ritenere tuttavia, in considerazione del fatto che anche il versamento della tariffa corrispettiva deve essere effettuato a regime attraverso il circuito F24, che sia possibile affidare la riscossione al soggetto gestore, compatibilmente con il rispetto delle norme al riguardo, in quanto il flusso delle due entrate potrà essere diversificato con l'utilizzo degli appositi codici tributo.

3.14 Gestione del tributo

La normativa sugli aspetti gestionali del Tares richiama le disposizioni relative alla generalità delle entrate tributarie degli Enti locali dai commi da 161 a 170 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006. Nei punti seguenti vengono passati in rassegna gli aspetti di maggior interesse.

3.14.1 La dichiarazione

I riferimenti alla dichiarazione (comma 33) sono molto più scarni rispetto a quanto previsto per la Tarsu (la norma Tia non prevede nulla al riguardo) e lasciano ampia facoltà regolamentare al Comune per quel che riguarda i termini, come già anticipato nel paragrafo destinato alla potestà regolamentare. Viene prevista inoltre la presentazione su un apposito modello messo a disposizione dal Comune, che ha effetto anche

per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo (comma 34).

Le modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2013, al fine di agevolare l'allineamento tra i dati della toponomastica e i dati catastali, prevedono l'obbligo di indicare nella dichiarazione i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero interno, se esistente.

Il Comune può naturalmente prevedere, nell'ambito della propria potestà regolamentare, modalità di acquisizione telematica delle dichiarazioni, o dispositivi collegati alle dichiarazioni anagrafiche o ai processi di variazione che transitano nel SUAP, ovvero l'esenzione dell'obbligo di dichiarazione quando è già in possesso, per esempio attraverso l'anagrafe o altre banche dati tributarie, delle informazioni necessarie²⁴.

3.14.2 L'accertamento e la riscossione

La disciplina Tares non prevede norme specifiche per quel che riguarda la gestione delle attività di accertamento e la riscossione del tributo, con un rinvio logico alle norme di carattere generale previste dall'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997 (potestà regolamentare generale dei Comuni) e dalla legge n. 296 del 2006 (commi 158-170). In deroga alle norme citate, la Legge di stabilità 2013 ha previsto che i Comuni *"possono affidare, fino al 31 dicembre 2013, la gestione del tributo o della tariffa di cui al comma 29, ai soggetti che, alla data del 31 dicembre 2012, svolgono, anche disgiuntamente, il servizio di gestione dei rifiuti e di accertamento e riscossione della Tarsu, della Tia1 o della Tia2"*. La modifica normativa concede un po'

²⁴ Sull'argomento, ved. la previsione del disegno di legge sulla semplificazione amministrativa presentato dal Governo nel luglio 2013 (Atto Senato n. 958), che all'articolo 9 include tra le disposizioni da inserire obbligatoriamente nel regolamento Tares le modalità di acquisizione delle dichiarazioni di iscrizione, cessazione e variazione del tributo *"contestualmente alla dichiarazione di cambio della residenza del contribuente"*.

di respiro ai Comuni che avevano affidato la gestione della Tarsu, e soprattutto della Tia, ai soggetti gestori o comunque a soggetti esterni. Tuttavia si rischia che i non risolti problemi di armonizzazione della gestione si ripropongano dal 2014. La norma limitativa al 2013 appare poi impropria nel caso di adozione della tariffa corrispettiva, in quanto appare evidente che il relativo gettito è di competenza del soggetto gestore e non del Comune. In questo caso la deroga, senza termine, dovrebbe riguardare la riscossione da parte del soggetto gestore, con versamento al Comune, della maggiorazione per i servizi indivisibili, in quanto la gestione disgiunta appare praticamente impossibile.

Relativamente al soggetto responsabile dell'attività di accertamento, il comma 36 prevede la designazione da parte del Comune di un funzionario responsabile del tributo, al quale sono *“attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo stesso”*. Quest'ultima previsione è innovativa rispetto alla figura del funzionario responsabile della Tarsu e costituisce deroga alla regola generale dettata dalla legge n. 88 del 2005, che affida la rappresentanza in giudizio nel processo tributario al Sindaco o al dirigente o titolare di posizione organizzativa dei tributi.

In base a quanto sancito dai commi 37 e 38, nell'esercizio dei compiti ad esso attribuiti, il funzionario responsabile può:

- inviare questionari ai contribuenti;
- richiedere dati e notizie ad uffici pubblici o ad enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione di spese e diritti;
- disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni. Nel caso di mancata collaborazione da parte del contribuente o di altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può

essere effettuato in base a presunzioni semplici (articolo 2729 Codice civile). In proposito, giova ricordare che nella disciplina Tarsu tale facoltà di accesso era subordinata alla preventiva richiesta di informazioni, non andata a buon fine, ed era limitata alla sola verifica delle superfici e della destinazione dei locali (limiti non più previsti oggi). Inoltre, mentre nella Tarsu l'accesso poteva eseguirsi a cura della polizia municipale o di dipendenti dell'ufficio comunale o di personale incaricato della rilevazione muniti dell'autorizzazione del Sindaco, nel nuovo tributo non si specificano più limiti ai soggetti abilitati, argomento che appare comunque opportuno regolamentare espressamente.

Permane comunque la possibilità di utilizzare tutti gli altri strumenti di controllo messi a disposizione dalle vigenti normative, quali, ad esempio, il ricorso alle banche dati oggetto di interscambio con l'Agenzia delle Entrate, comprese le informazioni catastali.

Gli avvisi di accertamento in caso di omessa o infedele denuncia, o di omesso, parziale o tardivo versamento, sono identici a quelli previsti per tutti i tributi comunali, disciplinati dai commi 161 e 162 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 (la cui vigenza nel nuovo tributo è espressamente richiamata dal comma 45). Nel caso di adozione della tariffa corrispettiva, non si procederà all'emissione degli avvisi di accertamento, ma si dovrà ricorrere agli ordinari strumenti civilistici.

Per quel che riguarda le modalità ordinarie di riscossione, la norma non prevede se il pagamento debba avvenire a seguito di un provvedimento, anche se informale, di liquidazione, come avveniva con la Tarsu e la Tia, o in autoliquidazione, come avviene nella gran parte dei casi per Imu, Tosap e ICP. Pur in assenza di previsioni specifiche la norma rende possibile l'autoliquidazione, ma sembra indicare una preferenza per la liquidazione d'ufficio. I provvedimenti attuativi riguardanti le modalità

di versamento tramite il modello F24 devono, ad esempio prevedere oltre che la massima semplificazione degli adempimenti, accorgimenti “che rendano possibile la previa compilazione dei modelli di pagamento” (comma 35)²⁵.

Questo aspetto è molto delicato in quanto sia con la Tarsu che con la Tia, per le quali era prevista la possibilità di riscossione mediante ruolo non coattivo o previo invio di fattura, i contribuenti si erano abituati ad aspettare di ricevere una comunicazione bonaria con l’indicazione della cifra da versare e di tutte le informazioni relative. Solo in mancanza di pagamento entro la scadenza della prima o della seconda rata il riscossore procedeva alla notifica della cartella, o comunque di un provvedimento di messa in mora senza l’irrogazione di sanzioni e di interessi.

In caso di passaggio all’autoliquidazione, il contribuente dovrebbe rispettare le date di scadenza del pagamento indipendentemente dall’aver ricevuto o meno un avviso di pagamento con l’importo da versare. Ciò può determinare problemi di informazione sia per il contribuente che per il Comune. Appare quindi necessario che il Comune determini chiaramente nel proprio regolamento le modalità e le tempistiche di pagamento del tributo e, nel caso scelga il pagamento in autoliquidazione a cura del contribuente, indichi le modalità di calcolo degli importi dovuti, assicurando adeguati servizi di assistenza al pubblico.

²⁵ Tra questi, oltre alla disponibilità del bollettino postale coerente con la riscossione unificata e il modello F24 semplificato, dovrebbe essere adottato anche il numero di documento identificativo del pagamento che il Comune potrà precompilare per facilitare la gestione informatizzata del tributo in continuità con i precedenti prelievi.

Per quanto riguarda la rateizzazione, lo stesso comma 35 indica il frazionamento in quattro rate del pagamento, modificabili sia nel numero che nei termini dal regolamento comunale.

3.14.3 Versamenti

Relativamente al versamento del nuovo tributo, il comma 35, con le modifiche introdotte dalla Legge di stabilità per il 2013 era stato disposto l'utilizzo obbligatorio del modello F24 o un apposito bollettino di conto corrente postale a gestione centralizzata. Successivamente, con il decreto legge n. 35 del 2013, le modalità sono state estese anche agli altri strumenti offerti *“dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari”* (articolo 10, comma 3, lett b) del decreto legge n. 35). Il Comune potrà quindi scegliere con maggiore libertà servizi di pagamento adatti alle proprie esigenze, ad esempio con il coinvolgimento della propria banca tesoriera.

Il pagamento deve essere destinato direttamente al Comune. La determinazione obbligatoria di questi aspetti della riscossione è disposta espressamente in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Nell'attuale quadro, inoltre, considerata la possibilità di affidare all'esterno i prelievi sulla pubblicità e l'occupazione di spazi pubblici (Tosap/Cosap ICP/Cimp), la limitazione indicata appare di difficile applicazione alla Tares giornaliera, quando la gestione della Tosap o del Cosap è esternalizzata.

Le prescrizioni relative alle scadenze e alla periodicità sono modificabili attraverso il regolamento comunale, con vincoli temporanei per il 2013 (ved. precedente paragrafo 1.2). La norma infatti fissa le scadenze *“in caso di mancata diversa deliberazione regolamentare”* in 4 rate trimestrali, (gennaio, aprile, luglio e ottobre), fatta salva la possibilità di versare il

tributo in unica soluzione nel mese di giugno. È opportuno, a questo proposito, che il Comune valuti attentamente l'eventualità di modifica (numero delle rate, scadenze) per poter essere sempre in grado di gestire l'informazione ai contribuenti ed evitare pagamenti in acconto con successivi conguagli.

3.14.4 Sanzioni

La struttura normativa delle sanzioni previste dai commi da 39 a 44 per le violazioni alle norme del Tares ricalca sostanzialmente quella della Tarsu. Si ricorda che per la Tia non erano previste sanzioni, sulla scorta dell'asserita natura patrimoniale del prelievo, per cui le sanzioni applicabili dovevano essere ricondotte alle ipotesi di violazione di norme del regolamento comunale. Solo con il riconoscimento della natura tributaria della Tia si è resa possibile l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 97 relativamente all'omesso, tardivo, insufficiente versamento.

Il quadro sanzionatorio Tares è esplicitamente ancorato a quello generale per le sanzioni amministrative tributarie (decreto legislativo n. 471, in particolare l'articolo 13, e decreto legislativo n. 472, ambedue del 1997).

Nello specifico, le sanzioni previste, sono le seguenti:

- sanzione per omesso o insufficiente versamento del tributo risultante dalla dichiarazione: la norma rimanda all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471, in base al quale:
 - se il versamento è tardivamente eseguito entro 14 giorni dalla scadenza, si applica la sanzione del 2% per ogni giorno di ritardo (previsione introdotta dall'articolo 23, comma 31, del decreto legge n. 98 del 2011);
 - se il versamento è tardivamente eseguito oltre 14 giorni dalla scadenza ed in caso di omissione o insufficienza del versamento, si

applica la sanzione del 30% del tributo tardivamente versato o non versato;

- sanzione per omessa presentazione della dichiarazione: dal 100% al 200% del tributo non versato, con un minimo di € 50,00;
- sanzione per infedele dichiarazione: dal 50% al 100% del tributo non versato, con un minimo di € 50;
- sanzione per mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 37, entro il termine di 60 giorni dalla notifica dello stesso: da € 100 a € 500.

Non essendo normata la richiesta di produzione di documenti, non è prevista la relativa sanzione, che invece era prevista dalla normativa Tarsu.

La legge prevede opportunamente la possibilità, peraltro assicurata dalla potestà regolamentare comunale, di prevedere attenuazioni delle sanzioni, come, ad esempio, un ampliamento dei termini del ravvedimento operoso o della sanzione ridotta dovuta per tardivo versamento.

Gli interessi dovuti in caso di mancato pagamento sono determinati in modo analogo a tutti gli altri tributi comunali, applicando il tasso di interesse stabilito dall'Ente ai sensi dell'articolo 1, comma 165, della Legge n. 296 del 2006, nella misura pari al tasso di interesse legale maggiorato o ridotto fino a 3 punti percentuali, con maturazione giorno per giorno e decorrenza dal giorno di esigibilità del tributo.

3.14.5 Tariffa di natura corrispettiva

Nell'ambito della normativa Tares viene mantenuta la possibilità di istituire una nuova Tariffa, riservata ai Comuni *“che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità dei rifiuti conferiti al servizio pubblico”*, avente natura di corrispettivo (commi 29-32), che sembra avere

lo stesso presupposto, gli stessi soggetti passivi e presumibilmente la stessa disciplina del nuovo tributo, fatta salva la misurazione puntuale dei rifiuti prodotti che deve essere necessariamente attivata. La disciplina della Tariffa è demandata ad un apposito regolamento comunale.

La normativa, forse eccessivamente scarna, prevede che il costo del servizio dovrà essere determinato sulla base dei criteri stabiliti dal D.P.R. 158 del 1999, ma non dice nulla sulle modalità di determinazione delle tariffe.

Con le modifiche introdotte dalla legge di stabilità, anche la gestione della *“tariffa di cui al comma 29”* può essere affidata, per il 2013, *“ai soggetti incaricati, anche disgiuntamente, della gestione del servizio rifiuti e di accertamento e riscossione”* della Tarsu o della Tia. La norma a regime, il comma 31 del decreto legge n. 201 del 2011, prevede esplicitamente che *“la tariffa è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione del servizio di gestione dei rifiuti urbani”*.

Anche per la tariffa di natura corrispettiva sono previsti gli stessi strumenti di pagamento ammessi per il tributo, il modello o il bollettino postale F24, ovvero gli strumenti tipici del sistema bancario.

La mancanza di alcuni riferimenti essenziali nella legge, come la definizione del servizio di cui la tariffa è il corrispettivo, l'individuazione dei fruitori, la fissazione delle penalità dovute in caso di inadempimenti, modalità di definizione della tariffa, rischia di rendere instabile la regolamentazione comunale e problematica la gestione del prelievo.

4. L'EVOLUZIONE DELL'IMU E I RIFLESSI SULLE RISORSE DISPONIBILI

La Legge di Stabilità per il 2013 ha profondamente modificato lo schema di ripartizione dell'IMU, a sostanziale parità di disciplina rispetto a

quella in vigore nel 2012²⁶. Le regole applicative del tributo restano le stesse, mentre cambia la ripartizione del gettito tra quota statale e quota spettante al Comune.

Come è noto, con l'anticipo "sperimentale" dell'IMU, restavano riservati al Comune i gettiti relativi all'abitazione principale, ai fabbricati rurali strumentali, e al 50% di quanto derivante dagli altri immobili (terreni e fabbricati diversi).

Questo "condominio" sul tributo, che pure restava e resta giuridicamente comunale, ha determinato notevoli complicazioni gestionali (ben otto codici tributo con i quali i cittadini e gli intermediari hanno dovuto destreggiarsi, dando luogo a non pochi errori di compilazione dei modelli di pagamento), ma soprattutto ha portato a quella confusione di responsabilità fiscali che l'Anci ha più volte denunciato come contraria a qualsiasi concezione di federalismo fiscale o anche di mero decentramento finanziario.

Con la Legge di stabilità si è compiuto un primo passo in avanti, nel senso di una più netta separazione del gettito, con una soluzione parziale che purtroppo resta subordinata ai vincoli finanziari nazionali, sempre più insostenibili.

Il contenuto della modifica si sostanzia nell'attribuzione ai Comuni dell'intero gettito dell'IMU derivante dagli altri immobili, ad eccezione dei fabbricati commerciali ed industriali a "destinazione speciale", secondo la terminologia catastale, classificati nel gruppo D, il cui gettito viene invece interamente assegnato allo Stato, nella misura standard dell'aliquota (il 7,6 per mille).

²⁶ Sulla sospensione e poi abolizione del pagamento della prima rata 2013 sull'abitazione principale e sulle altre agevolazioni introdotte in corso d'anno, si veda il successivo punto 2.

I Comuni mantengono la possibilità di modificare in aumento il prelievo anche sugli immobili del gruppo D, acquisendone il relativo gettito, entro i limiti di aliquota già in vigore nel 2012 (fino al 10,6 per mille).

Sotto il profilo operativo, tale modifica semplifica l'IMU per la grande maggioranza dei contribuenti possessori di immobili diversi dall'abitazione principale, che non dovranno calcolare le quote del tributo da versare distintamente al Comune e allo Stato, né utilizzare codici tributo differenziati per le stesse tipologie di imponibile.

Sotto il profilo finanziario, la modifica dell'assetto dell'IMU avviene ad invarianza delle risorse di base e quindi richiede la sterilizzazione degli effetti finanziari derivanti dalla diversa destinazione del gettito, ferme restando, beninteso, le riduzioni previste per via della cosiddetta *spending review*²⁷.

La disciplina del tributo è rimasta pressoché invariata, ad eccezione di alcuni interventi legislativi di natura procedurale e gestionale (termine per l'efficace deliberazione delle variazioni di aliquota, termini per la dichiarazione, abolizione del comma 11 dell'articolo. 13 del decreto legge n. 201 del 2011), di cui pure si darà conto in questo paragrafo insieme ad una analisi degli effetti di alcuni provvedimenti amministrativi riguardanti l'attuazione o l'interpretazione di altrettanti aspetti dell'IMU.

La neutralizzazione dei possibili effetti di variazione nella dotazione delle risorse viene affidata al nuovo Fondo di Solidarietà Comunale (FSC), di cui si prevede la vigenza per il biennio 2013-2014, mentre viene contestualmente abolito il Fondo Sperimentale di Riequilibrio (FSR).

Nell'introduzione di queste modifiche, la Legge di stabilità ha abolito il

²⁷ La riduzione compensativa delle assegnazioni statali connessa all'introduzione della maggiorazione Tares (comma 13-bis, articolo 14, del decreto legge n. 201 del 2011) è sospesa per il 2013, a seguito dell'avocazione allo Stato della maggiorazione stessa (decreto legge n. 35 del 2013, articolo 10, comma 2).

comma 11, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011, norma che disponeva la riserva statale vigente nel 2012, creando qualche incertezza circa l'ancoraggio di alcune potestà o soluzioni gestionali e rimettendo in questione il tema del pagamento della quota statale dell'IMU da parte dei Comuni, con riferimento ai fabbricati del gruppo D. Tali criticità sono state poi risolte con la conversione in legge del decreto legge n. 35 del 2013.

4.1 Modifiche alla disciplina dell'IMU disposte in corso d'anno

Prima di entrare nel dettaglio del nuovo assetto, è necessario menzionare le modifiche di carattere procedurale e disciplinare recate dal decreto legge n. 35 del 2013 (articolo 10, comma 4, convertito dalla legge n. 64), dal decreto legge n. 54 del 2013, convertito nella legge 18 luglio 2013, n. 85, e dal decreto legge 31 agosto 2013, n. 102, tuttora in corso di esame parlamentare.

In primo luogo, viene finalmente modificato *il termine per la deliberazione delle aliquote e dei regolamenti IMU*, rimuovendo il dispositivo che limitava l'applicabilità delle variazioni dell'IMU ai casi di comunicazione delle relative delibere al MEF entro il 23 aprile di ciascun anno (sull'argomento vedasi il Capitolo 1, relativo ai termini di deliberazione e alle condizioni di efficacia delle deliberazioni tributarie). Viene così sostanzialmente ripristinato, fin dal 2013, il termine ordinario di variazione della disciplina dell'IMU, collegato al termine per l'adozione del bilancio di previsione (attualmente il 30 novembre 2013).

In secondo luogo, la stessa norma stabilisce *un nuovo termine per le dichiarazioni di variazione dell'IMU*. Viene in questo caso riportato all'anno successivo (30 giugno) il termine entro il quale il cittadino deve dichiarare le variazioni di possesso degli immobili, avvenute nel corso dell'anno solare, che incidono sul calcolo dell'IMU. Viene così modificata

la norma a suo tempo condivisa dall'Anci (comma 12-ter, articolo 13, decreto legge n. 201 del 2011), che fissava il termine a *“novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta”*.

Va ricordato che l'obbligo di dichiarazione IMU attraverso adempimento diretto riguarda una minoranza di contribuenti, in quanto, per la gran parte delle fattispecie di variazione nel possesso di immobili o nelle caratteristiche dell'immobile posseduto, la dichiarazione è sostituita – come già avveniva con l'ICI – dal modello unico informatico che viene immesso, a cura del notaio o di altro intermediario abilitato, nei sistemi informativi ipo-catastali e per questa via reso disponibile ai Comuni.

La modifica introdotta nel decreto legge n. 35 del 2013 ha l'obiettivo, riportato nella relazione al decreto, di ricondurre la dichiarazione IMU nel novero delle *“dichiarazioni periodiche”*, con la conseguente applicabilità di alcuni aspetti di mero dettaglio dell'istituto del ravvedimento operoso in caso di inadempienza. La dichiarazione IMU, tuttavia, non ha la caratteristica di dichiarazione annuale, in quanto è dovuta in corrispondenza di un evento – ad esempio una compravendita immobiliare – che per il singolo contribuente può presentarsi episodicamente in un lungo arco di tempo. Regolare i tempi di presentazione della dichiarazione in collegamento con l'evento di modifica del possesso costituisce una facilitazione per la minoranza di contribuenti tenuti all'adempimento. I termini del ravvedimento previsti dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 (in particolare, comma 1, lett. b e c) sono perfettamente applicabili a decorrere dal termine ultimo per la presentazione della dichiarazione relativa ad uno specifico evento che ne genera l'obbligo, senza che si debba ricorrere alla nozione di dichiarazione periodica.

L'unificazione dei termini dichiarativi non trova dunque giustificazione alla luce dalle specificità dell'IMU, non costituisce semplificazione negli adempimenti richiesti al contribuente e può invece comportare l'aumento del fenomeno delle dichiarazioni non dovute, cioè presentate anche per i casi in cui non è richiesto alcun adempimento diretto da parte del contribuente, con inutili appesantimenti sia per il cittadino che per le Amministrazioni comunali.

Di ben maggiore portata per l'assetto delle entrate comunali sono le modifiche determinate prima con il decreto legge n. 54 del 2013 (convertito nella legge n. 85) e poi con il decreto legge 31 agosto n. 102, tuttora all'esame del Parlamento.

In particolare, il decreto legge n. 54, nel prospettare una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare²⁸, ha disposto la sospensione del versamento della prima rata dell'IMU 2013 per le seguenti fattispecie:

- abitazione principale e relative pertinenze, esclusi i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9;
- unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale dai soci assegnatari, con le relative pertinenze;
- 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

²⁸ Dal decreto legge n. 54/2013, articolo 1, comma 1: *"Nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, ivi compresa la disciplina del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, volta, in particolare, a riconsiderare l'articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive,..."*

attuazione dell'articolo 93 del decreto del Presidente della Repubblica 24 luglio 1977, n. 616;

- terreni agricoli e fabbricati rurali di cui all'articolo 13, commi 4, 5 e 8, del decreto legge 6 n. 201 del 2011.

A fronte della sospensione è stata concessa ai Comuni la possibilità di utilizzare un'anticipazione di tesoreria eccedente i limiti in vigore e con oneri a carico dello Stato, commisurata al gettito non acquisito²⁹.

Più recentemente, il decreto legge n. 102, all'articolo 1, ha stabilito l'abolizione della prima rata IMU per gli immobili oggetto della sospensione.

Inoltre, lo stesso provvedimento introduce agevolazioni ed esenzioni, parte delle quali risultano applicabili già nel 2013 con il pagamento della seconda rata dell'IMU. In particolare si prevede:

- *Abolizione del pagamento della seconda rata IMU 2013 per i cosiddetti "immobili merce", i fabbricati appartenenti all'impresa edilizia costruttrice e destinati alla vendita che risultino invenduti e non locati. In questo caso viene disposta anche l'esenzione a regime dal 2014.*
- *Esenzione dall'IMU degli immobili utilizzati esclusivamente per attività di "ricerca scientifica" e posseduti da soggetti non commerciali (comma 3). La disposizione si applica dal 2014.*
- *Equiparazione all'abitazione principale per:*

²⁹ L'ammontare dell'anticipazione è stato commisurato al gettito effettivo del 2012, base di riferimento per il calcolo della prima rata in base al comma 13-bis del decreto legge n. 201 del 2011, come modificato dalla legge n. 64 del 2013, di conversione del decreto legge n. 35 (articolo 10-*quater*). Tuttavia, nel caso dell'abitazione principale l'anticipazione è risultata comprensiva del gettito da abitazioni "di lusso", pur escluse dall'anticipazione, e dell'intero gettito standard 2012 (come da stime MEF del maggio 2013) per i Comuni che nel 2012 avevano diminuito o azzerato il prelievo (cfr. articolo 1, comma 2, lett. a) del decreto legge n. 54 del 2013)

- *abitazioni assegnate ai soci delle cooperative edilizie a proprietà indivisa.*
La disposizione (comma 4, primo periodo) non ha decorrenza esplicita e quindi vale sembra valere anche per il 2013, almeno con riferimento al pagamento della seconda rata. Questi immobili, così come quelli degli ATER-IACP, godono comunque dell'abolizione dell'IMU attuata per la prima rata 2013, essendo esplicitamente inclusi nella sospensione *ex decreto* legge n. 54;
- *“alloggi sociali”,* come definiti dal decreto ministeriale Infrastrutture 22 aprile 2008, a decorrere dal 2014 (comma 4, secondo periodo).
- *Ampliamento della concessione delle agevolazioni per abitazione principale per le abitazioni possedute da militari e appartenenti alle Forze dell'ordine,* ai quali non è richiesto il requisito della dimora abituale e della residenza (comma 5). Il beneficio si applica ad una sola unità abitativa, non locata, ed alle rispettive pertinenze.

Viene inoltre meglio definita la nozione degli Enti di edilizia pubblica (ATER-IACP) destinatari, con riferimento alle abitazioni regolarmente assegnate, del regime agevolativo già previsto dal decreto legge n. 201, che resta invariato, almeno per il 2013 (applicazione della detrazione di 200 euro per abitazione).

Per quanto riguarda l'esatta identificazione dei beneficiari (soggetti o fattispecie imponibili) sarebbe opportuno specificare con maggiore chiarezza la nozione di “alloggi sociali”, equiparati all'abitazione principale a decorrere dal 2014. Il richiamo al decreto ministeriale Infrastrutture del 2008, che definisce l'alloggio sociale in modo molto generale, potrebbe attrarre nel campo delle abitazioni agevolate l'intero parco alloggi degli IACP ed Enti equiparati. Tale ipotesi, pur auspicabile nel merito, non trova però riscontro nella valutazione del gettito oggetto di rimborso (riferito dalla relazione tecnica al decreto legge n. 102 a soli

40mila alloggi). L'estensione per via interpretativa costituirebbe una grave perdita di gettito per i Comuni, considerando che le abitazioni degli istituti ed aziende di edilizia residenziale pubblica sono valutate in oltre 700 mila unità.

Più in generale andrà ben chiarito con il previsto provvedimento di abolizione dell'IMU e di riassetto dell'imposizione immobiliare se le assimilazioni all'abitazione principale disposte con il decreto legge n. 102 del 2013 comportano la creazione di una fattispecie di prelievo autonoma che manterrà il trattamento agevolato anche in caso di abolizione dell'IMU sull'abitazione principale vera e propria.

Il ristoro del minor gettito derivante dall'abolizione dagli interventi indicati viene disposto dall'articolo 3 del decreto legge n. 102³⁰. Il minor gettito viene quantificato con riferimento ai Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario e delle Isole in 2.327 milioni di euro, di cui circa 25 milioni relativi alle citate ulteriori agevolazioni introdotte in corso d'anno. Il riepilogo dei rimborsi previsti viene riportato nel prospetto alla pagina seguente, riconciliato con l'ammontare delle sospensioni di pagamento stimate in attuazione del decreto legge n. 54 (ai fini della concessione ai Comuni di anticipazioni di tesoreria con oneri a carico dello Stato).

L'ammontare complessivo relativo all'abitazione principale e alle altre fattispecie sospese corrisponde a quanto a suo tempo quantificato con il decreto legge n. 54 del 2013, a meno di 29 milioni di euro circa riconducibili al valore del gettito delle abitazioni di categoria catastale A1, A8 e A9, escluse sia dalla sospensione che dall'abolizione della prima

³⁰ L'attuazione del rimborso, con la conseguente ripartizione dei fondi a ciascun Comune, è stata oggetto del decreto 27 settembre 2013 del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, a seguito dell'Accordo intervenuto nella Conferenza Stato-città ed autonomie locali del 25 settembre.

rata, ma il cui gettito era stato tuttavia compreso nel valore delle anticipazioni di cassa del decreto legge n. 54 del 2013.

Il prospetto alla pagina seguente riepiloga il rimborso relativo al 2013, anche a confronto con l'anticipazione del decreto legge n. 54.

L'ammontare di gettito ripartito dal decreto attuativo con riferimento all'abitazione principale è commisurato al valore degli incassi effettivi 2012 (comprensivi dello sforzo fiscale). Questa impostazione, coerente con le modalità di calcolo della prima rata dell'IMU 2013 che prevedono di far riferimento al 50% di quanto dovuto applicando la disciplina in vigore l'anno precedente, comporta la distribuzione di una quota leggermente inferiore allo stanziamento, che - come si è detto - fa riferimento al gettito standard dell'abitazione principale (anziché al gettito effettivo) nei casi dei Comuni che nel 2012 hanno ridotto il prelievo sull'abitazione principale stessa. Anche in considerazione di ciò, il decreto ministeriale 27 settembre 2013 prevede di ripartire le somme stanziata a meno di un accantonamento temporaneo di 25 milioni di euro che verrà ripartito a fine ottobre, tenendo anche conto dell'esigenza di integrare le assegnazioni di alcuni Comuni per i quali sono emerse anomalie a seguito della pubblicazione delle stime definitive dell'IMU 2012.

Tavola 1.2

Rimborso prima rata IMU 2013 ex dl 102 e rimborso agevolazioni disposte in corso d'anno 2013.
Comuni RSO e Isole (in mln. di euro)

Disposizione decreto legge n. 102	Riferimento normativo	Decreto legge n. 54 (anticipazione a carico dello Stato)	Decreto legge n. 102 Rimborso 2013
1 Abolizione prima rata IMU 2013	art. 1		
a. abitazione principale (le abitazioni A1, A8 e A9 sono comprese nella base dell'anticipazione ex dl 102)		1.960,60	1.931,60
<i>di cui: abitazioni principali cat. A1-A8-A9 esclusi dal rimborso ex dl 102 (stima MEF in RT dl 102)</i>		29	0
b. abitazioni IACP-ATER		34,9	34,9
c. abitazioni Coop. proprietà indivisa			
d. fabbricati rurali		335,8	335,8
e. terreni agricoli			
Totale 1a rata IMU 2013 (ABP e altre abolizioni)		2.331,40	2.302,40
2 Altri interventi sulla seconda rata dell'IMU 2013			
a. abolizione seconda rata IMU 2013 per "immobili merce"	art.2, co.1		18,4
b. equiparazione all'abitazione principale delle abitazioni Coop. proprietà indivisa	art.2, co.4		1,7
c. ampliamento nozione di abitazione principale per militari e forze dell'ordine	art.2, co.5		4,8
Totale altre agevolazioni introdotte dal dl 102			24,9
Totale RSO e Isole			2.327,30
<i>RSS Nord</i>			<i>94,8</i>
Totale Italia			2.422,10

Fonte: Elaborazioni IFEL su dati Relazione tecnica al dl 102 e Allegato 1 al dl 54

Per quanto riguarda le altre quantificazioni, le stime riportate nella Relazione tecnica derivano da elaborazioni ed ipotesi del MEF che, pur nella carenza di dati analitici sui fenomeni molto specifici oggetto degli interventi stessi, appaiono ragionevoli, ad eccezione del valore del gettito corrispondente all'esonero di cosiddetti "immobili merce", che viene valutato in 38,3 milioni di euro annui (vedasi prospetto seguente). La stima appare in questo caso insufficiente, in quanto si basa sul volume di stock (soltanto abitativo) costruito di un solo anno, mentre l'esonero disposta dal decreto si riferisce anche a fabbricati non abitativi e,

soprattutto, comprende l'invenduto delle aziende edilizie senza limiti temporali rispetto al momento della fine lavori. Si ritiene pertanto che, sulla base degli stessi dati esposti dalla Relazione tecnica, il valore del minor gettito annuo debba essere almeno raddoppiato.

Tavola 2.2

**Riepilogo degli interventi di riduzione dell'IMU a regime (art. 2, dl 102).
Stime annue 2014 (in mln. di euro)**

Disposizione decreto legge n. 102	Riferimento normativo	Rimborso 2014
a. esenzione "immobili merce" dal 2014	art.2, co.2	38,3
b. esenzione immobili utilizzati per "ricerca scientifica" (dal 2014)	art.2, co.3	10
c. equiparazione all'abitazione principale delle abitazioni Coop. proprietà indivisa	art.2, co.4	3,5
d. equiparazione all'abitazione principale degli "alloggi sociali" (dal 2014)	art.2, co.4	17,5
e. ampliamento nozione di abitazione principale per militari e forze dell'ordine	art.2, co.5	10
Totale		79,3
<i>di cui: Comuni delle RSS Nord</i>		4
Totale Comuni RSO e Isole		75,3

Fonte: Dati MEF da Relazione tecnica al dl 102

Più in generale, appare necessario verificare l'effettiva fruizione di tutte le agevolazioni ed esenzioni "minori", sulle quali è evidente un'obiettiva carenza di dati di stima, attraverso l'introduzione di un esplicito obbligo di dichiarazione, al fine di regolare a consuntivo la determinazione dell'ammontare e della ripartizione tra i Comuni del gettito perduto. Tale previsione fa parte delle proposte di modifica formulate dall'Anci, insieme alla richiesta di reintrodurre un termine temporale (limite

massimo dalla realizzazione del fabbricato) quale requisito per l'esenzione degli "immobili-merce".

4.2 La nuova ripartizione dell'IMU tra Comuni e Stato

Le novità riguardo la nuova ripartizione dell'IMU tra Comuni e Stato sono disciplinate dalla Legge di stabilità 2013 (comma 380), commentate di seguito con le relative quantificazioni.

Con il comma 380, lett. a), la riserva della quota di imposta IMU a favore dello Stato (comma 11, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011) viene soppressa. La quota di gettito complessiva che non sarebbe più trattenuta dallo Stato viene valutata nella relazione tecnica al provvedimento in circa 8.300 milioni di euro.

La lettera f) completa la nuova ripartizione del gettito attribuendo interamente allo Stato tutto il gettito derivante "*dagli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D*" calcolata ad aliquota di base (0,76 per cento). Tale passaggio di gettito è quantificato dalla relazione tecnica in 4.482,6 milioni di euro per il 2013 e in 4.483,5 per il 2014.

Considerando l'insieme di tali movimenti, il maggior gettito IMU netto acquisito dai Comuni è stimato in circa 3.800 milioni di euro annui. Considerate le stime dell'IMU 2012 pubblicate dal MEF ad ottobre 2012, il gettito comunale ad aliquota di base passerebbe da 12,25 a circa 16 miliardi di euro.

La lettera b) del comma 380, disciplina l'istituzione del Fondo di Solidarietà Comunale, in sostituzione dell'attuale Fondo Sperimentale di Riequilibrio. Il nuovo Fondo è alimentato con una quota percentuale dell'IMU di spettanza dei Comuni da definirsi attraverso Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri da emanarsi, previo accordo in Conferenza Stato-città ed autonomie locali: per il 2013, entro il 30 aprile 2013; per il 2014, entro il 31 dicembre 2013. In caso di mancato accordo, il

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri è comunque emanato nei 15 giorni successivi alle scadenze indicate.

La legge quantifica l'ammontare iniziale della quota del Fondo da alimentarsi attraverso l'IMU comunale in 4.717,9 milioni di euro per il 2013 e 4.145,9 milioni di euro per il 2014³¹.

Al fine di assicurare la neutralità degli effetti finanziari dell'integrale attribuzione allo Stato del gettito IMU da fabbricati di categoria D, anche in considerazione della fiscalizzazione dei trasferimenti dei Comuni delle Isole, il Fondo di Solidarietà Comunale è inoltre integrato da risorse statali per 890,5 milioni di euro per l'anno 2013 e 318,5 milioni per l'anno 2014.

La somma relativa al 2013 è stata poi aumentata dal decreto legge n. 35 del 2013 per ulteriori 943 milioni di euro, a seguito della sospensione della maggiorazione Tares. Il maggior gettito dovuto alla maggiorazione veniva compensato con una riduzione nelle assegnazioni statali di un miliardo di euro su scala nazionale. L'acquisizione diretta allo Stato della maggiorazione, disposta dal decreto legge n. 35 per il solo 2013, comporta il reintegro di questi fondi, pari a 943 milioni di euro per i territori delle Regioni a Statuto Ordinario e delle Isole.

Per effetto del comma 120, è inoltre prevista l'ulteriore integrazione statale dell'FSC per 150 milioni di euro, per il solo 2013.

³¹ Il principale fattore che determina la differenza è la cessazione della detrazione applicata sull'abitazione principale in ragione del numero di figli conviventi, valutata in 400 milioni di euro e disposta (e quindi finanziata attraverso compensazioni statali o via FSC) per il solo biennio di avvio dell'IMU sperimentale (2012-2013). Dal 2014, salva la possibilità di ciascun Comune di rinnovare tale beneficio assumendosene il relativo onere, le assegnazioni da FSC considerano acquisito un maggior gettito diretto dell'IMU per 400 milioni. E' peraltro evidente che la prevista abolizione dell'IMU sull'abitazione principale dovrà tener conto dell'effetto di tali risorse per assicurare la corretta compensazione a favore dei Comuni.

Va anche considerato che con la lettera e) del comma 380, si sopprimono sia il Fondo di Riequilibrio che i trasferimenti erariali ai Comuni delle Regioni Sicilia e Sardegna che rispondono ai criteri della fiscalizzazione dei trasferimenti già operata nel 2011 per le aree delle Regioni a Statuto Ordinario. L'inclusione dei territori delle Isole comporta l'uniformazione del regime delle assegnazioni statali per tutti i Comuni ad eccezione di quelli delle Regioni a Statuto Speciale del Nord.

L'ammontare globale del FSC per il 2013 può essere così ricostruito nelle sue componenti definite dal comma 380 e dal decreto legge n. 35:

- Alimentazione iniziale del Fondo attraverso quota dell'IMU comunale, 4.717,9 milioni di euro
- Quota di alimentazione statale per neutralizzazione effetti della nuova ripartizione del gettito, 890,5 milioni di euro
- Quota statale di compensazione per la sospensione della maggiorazione Tares comunale, 943,0 milioni di euro
- Ulteriore quota statale *una tantum*, 150,0 milioni di euro

per un totale di 6.701,4 milioni di euro, a cui si dovrebbero aggiungere circa 95 milioni di euro relativi al taglio ex decreto legge n. 95 del 2012 relativo ai Comuni fino a 5.000 abitanti (applicabili per il 2012) e il reintegro delle sanzioni per violazioni del Patto di Stabilità Interno applicate nel 2012 (per un importo di circa 50 milioni di euro).

Il Fondo di Solidarietà Comunale costituisce il nuovo temporaneo sistema di riequilibrio delle risorse assegnate a ciascun Comune in funzione della nuova distribuzione territoriale dell'IMU e di un insieme di parametri definiti dalla lettera d) del comma 380. I criteri inizialmente previsti dalla legge per la ripartizione del Fondo, da stabilirsi con un Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri in corso di emanazione, sono:

- neutralizzazione degli effetti finanziari disposti dalla nuova ripartizione dell'IMU tra Comuni e Stato (criteri nn. 1 e 5 della lett. d); tra questi, la disposizione evidenzia opportunamente quello relativo alla soppressione della quota comunale sulle categorie D (n. 5), obbligando in modo esplicito ad una compensazione specifica, particolarmente importante nei casi di maggior incidenza negativa in termini di perdita di gettito per i piccoli Comuni sedi di impianti rilevanti o Comuni sedi di grandi impianti, nei quali il gettito da categorie D costituisce attualmente una parte rilevante del bilancio complessivo;
- viene considerato il fattore di dimensione degli Enti, in termini sia demografici che di estensione (n. 3);
- viene confermato il criterio dei fabbisogni standard (n. 2), in corso di definizione ed elaborazione per la totalità dei servizi comunali;
- viene esplicitato che, anche in fase di riparto, devono applicarsi le riduzioni stabilite con la cosiddetta *spending review* di cui al decreto legge n. 95 del 2012 (n. 6);
- viene inoltre considerata la dimensione del gettito IMU ad aliquota standard, introducendo così un parametro tendenzialmente perequativo delle differenti capacità fiscali dei territori (n. 4);
- viene infine inserita una clausola di salvaguardia (n. 7), mirante ad evitare che gli altri criteri di ripartizione del Fondo possano produrre aumenti o diminuzioni troppo elevate con riferimento al complesso delle risorse disponibili di ciascun Ente.

La legge indica dunque *ex-novo* i criteri di ripartizione del FSC, senza ulteriori ancoraggi a norme generali o comunque preesistenti, rimarcandone così la transitorietà rispetto sia alla completa applicazione della legge 42 del 2009, sia al carattere "sperimentale" dell'attuale

versione dell'IMU, che nel 2015 dovrebbe essere riportata alla sua veste ordinaria definita dal decreto legislativo n. 23 del 2011.

Il FSC resta pertanto uno strumento provvisorio e l'insieme dei criteri indicati dalla Legge di stabilità danno l'idea di ricerca di una sostanziale stabilità nell'assegnazione del Fondo, in un contesto generale di restrizione complessiva delle risorse e di grave ritardo nella loro determinazione e ripartizione che non offre certo spazi per ulteriori innovazioni distributive.

Tale necessità è stata poi anche formalmente riconosciuta dal decreto legge n. 35 del 2013, che ha disposto la non applicabilità per il 2013 dei criteri 2, 3 e 4, che avrebbero potuto avere effetti di variazione delle risorse effettive assegnate a ciascun Comune. Per il 2013, restano quindi applicabili solo i criteri di sterilizzazione degli effetti finanziari del nuovo assetto dell'IMU e di applicazione dei tagli *ex* decreto legge n. 95 del 2012.

La lettera h) del comma 380 introduce disposizioni di coordinamento con le modifiche sopra riportate, prevedendo una serie di abrogazioni.

Si prevede anzitutto l'abrogazione dell'intero comma 11, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011. Tale norma, tuttavia, oltre a disporre la riserva a favore dello Stato del gettito IMU-Altri immobili, conteneva anche alcune disposizioni di quadro la cui abolizione avrebbe potuto produrre ulteriori problemi. In primo luogo, infatti, il comma 11 conteneva l'esclusione dal pagamento della quota statale dell'IMU degli immobili posseduti dai Comuni e siti sul proprio territorio. In assenza di tale norma, la presenza tra le proprietà comunali di fabbricati appartenenti alla categoria catastale "D" comporterebbe in astratto l'obbligo del pagamento dell'IMU statale, obbligo abrogato dal decreto legge n. 16 del 2012 proprio attraverso una modifica del comma 11.

Altre parti della norma abrogata riguardavano inoltre le regole relative alla tempistica del versamento della quota statale nonché le disposizioni di rinvio per l'accertamento, la riscossione, i rimborsi e le sanzioni. Tali importanti disposizioni verrebbero meno con l'abrogazione del comma 11. A tali inconvenienti è stato successivamente posto rimedio con l'articolo 10 del decreto legge n. 35 del 2013, al momento della sua conversione in legge (comma 4-*quater*, lett. a)).

In base a tale norma, i Comuni non sono tenuti ad alcun pagamento dell'IMU allo Stato per i fabbricati D posseduti e la gestione dell'intero tributo è esplicitamente posta in capo ai Comuni, ai quali spetta anche il maggior gettito da accertamento comprensivo di interessi e sanzioni su qualsiasi fattispecie e annualità, compreso quello derivante dai fabbricati di categoria D.

Le abrogazioni recate dalla lettera h) riguardano anche i commi 3 e 7, articolo 2, del decreto legislativo n. 23 del 2011, relativi all'istituzione ed ai criteri di riparto del Fondo Sperimentale di Riequilibrio. Inoltre, per gli anni 2013 e 2014 non verranno attuati i meccanismi previsti dal decreto legislativo n. 23 del 2011, relativi all'attribuzione al FSR di quote di gettito di tributi immobiliari statali e alla compartecipazione comunale al gettito dell'IVA, già sospesa per il 2012 (commi 1, 2, 4, 5, 8 e 9, articolo 2, del decreto legislativo n. 23 del 2011).

Il dispositivo compensativo di cui al comma 17, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011 viene mantenuto per i soli Comuni delle Regioni a Statuto Speciale del Nord, nei quali non si applica la fiscalizzazione delle assegnazioni statali, peraltro già assorbite per la gran parte da trasferimenti delle Regioni di rispettiva appartenenza sulla base di normative speciali regionali. Si consideri anche che in Friuli Venezia Giulia, Valle d'Aosta e Trentino-Alto Adige le disposizioni di riassetto dell'IMU potranno essere ulteriormente regolate con l'intervento

regionale nell'ambito delle previsioni dell'articolo 27 della legge n. 42 del 2009, e pertanto lo stesso meccanismo compensativo previsto dal comma 17, dell'articolo 13 decreto legge n. 201 del 2011 opererà nelle more dell'intervento regionale.

Con la lettera i), infine, viene introdotta una clausola di salvaguardia riguardante le quantificazioni di base della revisione dell'IMU, in base alla quale, gli importi sottesi alla nuova formulazione possono essere modificati a seguito della verifica del gettito dell'IMU riscontrato per il 2012, al fine di compensare l'eventuale imprecisione delle attuali stime governative. Tale clausola va intesa ovviamente non solo con riferimento alle quantificazioni aggregate del gettito e delle quote componenti che rilevano ai fini delle regolazioni finanziarie disposte dalla legge, ma anche in relazione agli effetti della revisione dell'IMU standard 2012 sulla determinazione dell'ammontare delle risorse di ciascun Comune. Come è noto la revisione è stata portata a termine solo nel maggio 2013.

In conclusione, con le modifiche adottate per il biennio 2013-2014, i privilegiati meccanismi di alimentazione del Fondo Sperimentale di Riequilibrio introdotti con il decreto legislativo n. 23 del 2011, sono nella sostanza sostituiti dall'acquisizione al comparto dei Comuni di un significativo maggior gettito dell'IMU.

Si tratta di un cambiamento non meramente quantitativo, in quanto l'FSR faceva leva – almeno sotto il profilo formale – sull'acquisizione di quote dei principali tributi immobiliari statali, una sorta di compartecipazione fiscale “di comparto”. Tali meccanismi di compartecipazione sono ora aboliti o “sospesi”. Pertanto, almeno per il 2013 e il 2014, la finanza comunale verrà regolata principalmente attraverso l'IMU, il cui aumentato gettito fornirà ampia parte delle risorse per il riequilibrio.

Si interrompe così il ruolo delle compartecipazioni comunali ai tributi statali immobiliari, che era apparso di grande rilievo nel 2011, in quanto

evocativo di una più ampia potestà dei Comuni sul complesso dei cespiti immobiliari e di un più organico ed omogeneo sistema di finanziamento collegato a tali cespiti. Va comunque osservato a tal proposito che nella realtà il dispositivo di compartecipazione inaugurato nel 2011 non è mai entrato in pieno vigore. Infatti, nel 2012 nessuna dinamica dei gettiti da compartecipazione veniva ipotizzata, in quanto si trattava del secondo anno di applicazione del nuovo sistema ed era ancora applicabile il regime di salvaguardia delle quantità previste, complicato inoltre dell'anticipo dell'IMU; dal 2013, primo anno nel quale si sarebbe dovuto registrare l'impatto dinamico delle compartecipazioni, sopravviene l'ulteriore modifica dell'IMU e il congelamento o l'abolizione delle norme di riferimento.

Ancora per il 2013 le stime dei gettiti "standard" e i complicati sistemi di regolazione delle assegnazioni statali già faticosamente attivati per il 2012 continueranno ad avere un'influenza preponderante sulla formazione delle risorse proprie e derivate da parte dei Comuni e molta strada deve essere percorsa per avvicinare la realtà della finanza locale ai principi della legge 42 e dei suoi essenziali cardini: il corretto dimensionamento dei fabbisogni e l'autonomia di entrata e di spesa.

4.3 Le risorse standard comunali tra il 2012 e il 2013

La determinazione delle risorse disponibili per i Comuni nel 2013 è il risultato di un insieme di decisioni attuative tra loro interdipendenti: la verifica del gettito standard effettivo dell'IMU 2012, sulla base dei dati di incasso annui, che si sarebbe dovuta concludere entro febbraio 2013 e che è stata resa pubblica nel mese di maggio; la quantificazione degli effetti della diversa assegnazione del gettito IMU in base all'assetto 2013 e la definizione applicativa dei criteri di ripartizione indicati dalla legge per il FSC, ambedue argomenti di un DPCM concertato, previsto dalla legge

per la fine di aprile, su cui è stato definito l'accordo nella Conferenza Stato-città ed autonomie locali del 25 settembre scorso; la ripartizione del taglio derivante dal decreto legge n. 95 del 2012, pari a 2.250 milioni di euro per il 2013, prevista per febbraio e di fatto assorbita nel provvedimento oggetto del citato accordo del 25 settembre.

Dato per acquisito, anche a seguito delle sopra riportate modifiche del decreto legge n. 35 del 2013, che i criteri di ripartizione del FSC comporteranno modifiche sostanzialmente irrilevanti nella ripartizione delle risorse, la più grande influenza sul dimensionamento delle risorse di ciascun Comune è dovuta alla quantificazione definitiva delle stime dell'IMU standard 2012, con particolare riferimento ai casi in cui i risultati effettivi dell'IMU si sono più seriamente discostati dalle stime.

In misura minore incidono, di contro, le stime del gettito da fabbricati D da imputare allo Stato che non è direttamente verificabile sugli incassi 2012, ma è stato stimato sulla base dei dati catastali, con qualche margine di maggior rischio nei casi di grande incidenza del gettito da fabbricati D sul totale dell'IMU comunale.

Per il corretto inquadramento del discorso, va sempre sottolineato che il cosiddetto *sforzo fiscale* esercitato dai Comuni con la variazione (in aumento e in diminuzione) delle aliquote dell'IMU nel 2012 e, eventualmente, nel 2013, non incide sulle regolazioni finanziarie incorporate nell'FSR, prima, e ora nell'FSC. Tali regolazioni, infatti avvengono sempre con riferimento al gettito comunale dell'IMU a disciplina di base.

Anche con riferimento ai fabbricati classificati nel gruppo D, in base alla lettera g) del comma 380 della Legge di stabilità 2013, i Comuni continuano ad incassare il gettito derivante dall'eventuale aumento dell'aliquota che possono continuare a stabilire nell'ambito della propria

autonomia regolamentare³², entro il massimo ordinario del 10, 6 per mille.

4.3.1. La revisione del gettito IMU 2012

Già con l'Accordo del 1° marzo 2012 presso la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, era stata prevista una "verifica" del gettito dell'IMU a fine 2012, sulla base dei dati di pagamento complessivi. Tale previsione è stata poi ripresa e rafforzata da tre ulteriori provvedimenti di legge: il comma 6-bis, articolo 9, del decreto legge n. 174 del 2012; il comma 383 della Legge di stabilità 2013 e - per ciò che riguarda i possibili riflessi sulle quantificazioni 2013 - il comma 380, lett. i) della stessa Legge di stabilità.

La "verifica" si è tradotta in una ulteriore "revisione" delle stime prodotte dal MEF al 15 ottobre 2012, utilizzate ai fini dell'accertamento convenzionale dell'IMU e della quantificazione del FSR, comportando modificazioni in molti casi non irrilevanti di tali stime e delle assegnazioni statali ad esse collegate. Tali modifiche hanno consentito in molti casi la soluzione delle distorsioni riscontrate nelle stime via via effettuate nel corso del 2012

La complessità tecnica della verifica e l'evidenza della sottodotazione di risorse complessivamente disponibili per l'effettivo conseguimento dei principi di invarianza rispetto ai livelli definiti dal decreto legge n. 201 del 2011 - e in particolare alla compensazione ex comma 17, articolo 13 - hanno determinato ritardi nella definizione del processo di revisione che si è concluso, come già detto, solo a fine maggio 2013. L'obiettivo

³² La modifica nella ripartizione del gettito sembra invece precludere, alla luce delle relazioni alla Legge di stabilità 2013 e degli orientamenti ministeriali, la facoltà di riduzione dell'aliquota sui fabbricati D, anche se teoricamente una manovra in diminuzione, finanziata con risorse che il Comune dovrebbe attribuire allo Stato, sarebbe compatibile con l'assetto stabilito dalla legge.

principale del lavoro era la determinazione di un metodo di stima del gettito IMU annuo di ciascun Comune corrispondente alla disciplina di base del tributo, per assicurare nel modo più preciso possibile lo scorporo della componente standard dei versamenti rispetto al totale del gettito determinato anche dalle variazioni introdotte dai Comuni. A questo proposito, l’Anci – tramite l’Ifel – ha partecipato ad una serie di confronti tecnici individuando soluzioni metodologiche per affrontare la complessa operazione di estrapolazione dal gettito incassato lordo (comprensivo cioè degli effetti delle manovre decise dai Comuni) della componente relativa all’applicazione delle aliquote di base. Alcune delle soluzioni metodologiche proposte da Ifel, sono state recepite nell’elaborazione delle nuove stime, ma il tavolo tecnico si è poi interrotto in quanto il Ministero non ha ritenuto di considerare le proposte di Anci riguardanti alcuni dei nodi strutturali che hanno condizionato l’introduzione dell’IMU sperimentale e hanno provocato gravi carenze di risorse per i Comuni.

In sintesi, nei tavoli istituzionali di competenza, è stata più volte ribadita la necessità di un intervento del Governo per il reperimento di risorse adeguate al fine di far fronte alle rilevanti differenze tra ammontare complessivo della stima dell’IMU standard, valutata dal MEF in 12.252 milioni di euro, e il gettito standard effettivamente incassato, pari a circa 11.703 milioni di euro (-549 milioni di euro). Lo scostamento comprende, per un importo di oltre 300 milioni di euro, il gettito virtuale dell’IMU sugli immobili di proprietà comunale che non può in alcun modo essere considerato una risorsa sulla quale operare variazioni “compensative” a favore dello Stato. Tale prioritaria considerazione, ad avviso dell’Anci, emergeva con chiarezza dalla stessa modifica legislativa al comma 11, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011, introdotta dal Parlamento nell’aprile 2012 (decreto legge n. 16 del 2012). La compensazione è stata

trovata in una misura non strutturale, la erogazione di uno specifico contributo compensativo, non valido per la costruzione del saldo utile ai fini del Patto di Stabilità Interno, per gli anni 2013 e 2014 (decreto legge n. 35 del 2013)

Sarebbe stato inoltre necessario tener conto della differenza tra la provvisoria valutazione ISTAT dell'ICI 2010 - adottata dal Governo ai fini della quantificazione delle compensazioni ICI-IMU di cui al comma 17 del citato articolo 13 - e la valutazione revisionata dall'ISTAT nel maggio 2012, più elevata per ben 464 milioni di euro. La non considerazione del nuovo ammontare dell'ICI comporta per il comparto dei Comuni una perdita complessiva di pari importo.

Il mancato recepimento di queste richieste ha comportato, a livello di singolo Comune, delle variazioni inattese del Fondo al ribasso che corrispondono ad una riduzione strutturale delle risorse del comparto.

4.3.2. La quantificazione delle risorse 2013

La quantificazione di base delle risorse, rideterminata per il 2012 sulla scorta delle stime MEF definitive, costituisce la base di riferimento anche per l'applicazione delle modifiche previste per il 2013.

Per quantificare le "risorse standard" dell'intero comparto e di ciascun Comune - e in particolare l'FSC 2013 - è necessario partire dall'analogo perimetro del 2012, costituito dall'IMU a disciplina di base (l'IMU standard) e dalle assegnazioni da federalismo municipale (di norma l'FSR; i trasferimenti statali per i Comuni della Sardegna e della Sicilia).

All'importo complessivo così determinato va poi applicato il taglio derivante dal decreto legge n. 95 del 2012 (la *spending review*), secondo i nuovi criteri inseriti nella conversione del decreto legge n. 35 del 2013.

Questo fondamentale risultato costituisce in sostanza il valore-obiettivo (standard) che ciascun Comune deve raggiungere attraverso la nuova

IMU, modificata dalla Legge di stabilità 2013 per ciò che riguarda la ripartizione del gettito con lo Stato, e con l'ulteriore assegnazione da FSC.

L'IMU comunale che concorre alla formazione dell'ammontare dato di risorse standard va considerata alla luce di due elementi.

In primo luogo, il gettito standard viene determinato come differenza tra le stime definitive dell'IMU 2012 (quota Comune + quota Stato) e la quota riconducibile ai fabbricati D, da imputare allo Stato. Quest'ultima quota è stata stimata dal MEF in circa 4,3 miliardi su scala nazionale, pari a circa il 91% del gettito direttamente derivabile dalla base catastale, calcolato ad aliquote di base (2 per mille per i fabbricati D10; 7,6 per mille per gli altri) e a coefficienti 2012. Nella ripartizione tra i Comuni il MEF ha inoltre applicato una correzione derivante dall'andamento dei pagamenti dell'acconto di giugno 2013³³.

In secondo luogo, va considerato che a fronte dell'aumento complessivo del gettito dell'IMU comunale (in totale circa 4 miliardi in più), la stessa Legge di stabilità prevede che all'alimentazione di gran parte dell'FSC provveda una quota della stessa IMU comunale, per un valore fissato in 4.718 milioni di euro. Tale valore è pari a circa il 30,75% del gettito

³³ Il gettito standard 2012 dei fabbricati D non è direttamente osservabile, in quanto ricompreso, nel 2012, nel più vasto insieme degli "Altri fabbricati" (soltanto nel 2013 i pagamenti fabbricati D sono stati associati ad uno specifico codice F24). Il gettito dei fabbricati D viene stimato dal MEF sulla base di due fattori: i) la stima derivante dalla base dati catastale; ii) un fattore di correzione in base al gettito versato nella prima rata 2013. Tale correzione risulta necessaria per tener conto di possibili disallineamenti tra il gettito effettivamente incassato e quanto risulta dalla base catastale, disallineamenti che potrebbero portare a distorsioni anche gravi delle risorse assegnate, in particolare ai Comuni di minore dimensione demografica.

Nell'Accordo siglato nella Conferenza Stato-città ed autonomie locali del 25 settembre si concorda sulla necessità di prevedere la revisione del dato sulla base dei versamenti annuali dell'IMU e di una metodologia più articolata di aggiustamento. La revisione a consuntivo dovrebbe risultare di minor impatto rispetto a quanto accaduto nel 2012 e dovrebbe riguardare in modo particolare quei comuni di dimensioni minori nei quali si colloca una rilevante base imponibile da fabbricati D

complessivo dell'IMU comunale (compresa la quota, ormai virtuale, derivante dall'abitazione principale).

Pertanto ciascun Comune fornirà probabilmente al Fondo il 30,75% del valore della propria IMU standard, attraverso una trattenuta "alla fonte" effettuata dalla Struttura di gestione del circuito F24, in occasione del pagamento del saldo IMU di dicembre³⁴.

Pertanto nelle decisioni connesse alla formazione del bilancio di previsione gli operatori devono tener conto, in primo luogo, dell'insieme delle risorse standard di cui il Comune è assegnatario; in secondo luogo va ben considerato il fatto che gli incassi effettivi dell'IMU (comprensivi delle eventuali variazioni delle aliquote e delle detrazioni) andranno comunque considerati al netto della quota trattenuta per alimentare l'FSC (il 30,75% del totale IMU standard comunale). Sarà questa "IMU comunale netta" da considerarsi ai fini della valutazione delle risorse effettivamente disponibili per la gestione finanziaria dell'ente.

L'ammontare dell'FSC spettante si aggiunge alle risorse (nette) derivanti dall'IMU ed è il risultato di una mera differenza (risorse standard spettanti *meno* IMU standard netta). Non è in generale corretto stimare le assegnazioni da FSC a partire dall'FSR spettante nel 2012 (ad esempio sottraendo a quest'ultimo il taglio da *spending review*), poiché in questo modo si rischia di perdere il riferimento alle risorse standard complessive e di non tenere nel dovuto conto il contributo fornito dall'IMU standard al raggiungimento di tali risorse.

Nel corso della discussione in merito al provvedimento di determinazione del FSC è emersa l'impossibilità al momento di finanziare interamente a regime l'intero ammontare dell'FSR 2012. Una

³⁴ La trattenuta avrebbe dovuto effettuarsi già a giugno, ma ciò non è avvenuto in assenza di provvedimento attuativo.

quota pari a 120 milioni di euro risultava infatti finanziata soltanto per il 2012³⁵ si è ottenuta l'integrazione per il solo anno 2013 (decreto legge n. 120 del 2013), come entrata non rilevante ai fini dei saldi del Patto di Stabilità Interno. Tale quota viene quindi scorporata dalle risorse 2012 (costituisce l'1,03% dell'IMU comunale 2012) e attribuita nel 2013 fuori dal FSC come contributo a parte e "fuori Patto".

Nelle pagine seguenti si ripercorre il metodo di calcolo delle risorse e del FSC attraverso schematizzazioni coerenti con il procedimento adottato a seguito delle decisioni assunte in Conferenza Stato Città del 25 settembre.

A. Risorse 2012	
Calcolo risorse base 2012	Fonte
IMU 2012 ad aliquota di base (quota Comune)	Portale Federalismo (stime Maggio 2013, colonna A); IFEL Area riservata
<i>più</i>	
FSR 2012 (Assegnazioni da federalismo municipale)	Sito Min.Interno (aggiornato ai primi di luglio, ved. nota)
<i>uguale</i>	
Risorse base 2012	

N.B. : Per i Comuni della Sardegna e della Sicilia, per "FSR 2012" deve intendersi la somma delle attribuzioni 2012 "fiscalizzabili". Di massima, si tratta dei contributi "Ordinario", Consolidato", "Perequativo" e del "Trasferimento compensativo ICI prima abitazione"

³⁵ Si tratta dell'integrazione compensativa del FSR intervenuta a seguito delle stime di ottobre 2012, che esponevano una riduzione del gettito standard per complessivi 120 mln. di euro. È pertanto un'entrata di carattere strutturale che dovrà essere reintegrata a tutti gli effetti nelle risorse standard comunali.

B. Riduzioni applicabili per il 2013

Calcolo riduzione 2013	Fonte /note
Taglio disposto sul 2013 dal dl 95/2012 (<i>spending review</i>)	Nuovo calcolo, circa il 9,3% della media della spesa intermedia SIOPE (int. 2, 3, 4) oltre a rettifiche Min. Interno
<i>meno</i>	
Restituzione del taglio disposto per il 2012 dal dl 95/2012	Comuni fino a 5mila ab. e Comuni maggiori che non hanno ridotto il debito nel 2012
<i>più</i>	
Riduzione di 120 mln. di euro	Pari all'1,03% dell'IMU comunale standard 2012
<i>uguale</i>	
Riduzione 2013	

C. Determinazione delle risorse BASE complessive 2013

$$\text{RISORSE 2012} - \text{Riduzione 2013} = \text{RISORSE 2013}$$

volume complessivo delle risorse BASE di cui il Comune potrà disporre, a prescindere dalla loro allocazione tra gettito dell'IMU acquisito direttamente (ad aliquote di base) e assegnazione da FSC.

D. Valutazione dell'allocazione delle risorse tra IMU e FSC

D.1 Stima dell'IMU standard "lorda"

Calcolo IMU standard LORDA	Fonte
IMU totale 2012 ad aliquota di base (quota Comune + quota Stato)	Portale Federalismo; IFEL Area riservata
<i>meno</i>	
IMU da fabbricati di categoria D (ad aliquota base e moltiplicatori 2012)	Stima su base catastale diminuita del 10%
<i>uguale</i>	
IMU standard quota Comune 2013 LORDA	

L'IMU standard LORDA è quella «teorica» richiesta ai cittadini
ad aliquota di base e partendo dalle stime MEF 2012

D. Valutazione dell'allocazione delle risorse tra IMU e FSC

D.2 Stima dell'IMU standard "netta"

L'IMU "netta" è il gettito acquisito direttamente dal Comune a titolo di IMU, **al netto della quota che alimenta il FSC**, pari a 4.718 mln. su scala nazionale, diciamo **il 30,75 del totale IMU quota Comune Lorda** (compreso il gettito standard abitazione principale):

Calcolo IMU standard NETTA	Fonte
IMU standard quota Comune 2013 LORDA	
<i>meno</i>	
Detrazione per Alimentazione FSC	$30,75\% \times \text{IMU standard lorda}$
<i>uguale</i>	
IMU standard quota Comune NETTA	

N.B.: l'importo dell'alimentazione FSC, in valore assoluto, viene trattenuto dal gettito dell'IMU (saldo di dicembre) a cura della Struttura di gestione F24. La detrazione avrebbe dovuto operare per il 50% fin dall'acconto di giugno.

D. Valutazione dell'allocazione delle risorse tra IMU e FSC

D.3 Stima delle assegnazioni a titolo di FSC

Sulla base del risultato precedente, e riprendendo il valore complessivo delle risorse 2013 determinato al passaggio C, **la stima del FSC 2013 è calcolabile per differenza:**

Calcolo FSC 2013
RISORSE 2013
<i>meno</i>
IMU standard quota Comune NETTA
<i>uguale</i>
FSC 2013

N.B.: Il calcolo basato sull'IMU standard Mef (stime 2012 e proiezione al 2013) serve ad individuare solo due quantità: la detrazione dall'IMU per alimentare l'FSC 2013 e il valore dell'FSC prevedibile in entrata.

Per le risorse in bilancio bisogna partire dalle stime del gettito effettivo.

E. La previsione delle risorse in bilancio

La previsione delle risorse (IMU e FSC) da iscrivere in bilancio tiene conto della stima dell'IMU effettiva derivante dalle previsioni del Comune e delle due quantità stimate su base standard (alimentazione FSC in negativo e assegnazione FSC)

Calcolo IMU e FSC in bilancio	Fonte
IMU 2013 prevista dal Comune	Stima Comune, secondo le aliquote stabilite per il 2013
<i>meno</i>	
Alimentazione FSC	Punto D1 del calcolo (seconda parte)
<i>uguale</i>	
IMU effettiva quota Comune NETTA	
<i>più</i>	
FSC 2013	Punto D.3 del calcolo
<i>uguale</i>	
Totale risorse effettive 2013	relative al «perimetro» IMU-FSC

Al totale delle risorse effettive andranno aggiunti i due contributi “fuori Patto” in precedenza indicati: due il contributo derivante dai 120 milioni scorporati dalle risorse 2012 (riquadro A) e il contributo per le riduzioni subite a seguito dell’inclusione degli immobili di proprietà comunale nel gettito stimato imu di cui si è detto in precedenza.

Nell’ultimo riquadro del calcolo si evidenziano le risorse effettive, determinate oltre che dall’FSC calcolato sull’IMU standard, dal gettito dell’IMU effettivamente incassato, sempre ridotto della quota di alimentazione comunale dell’FSC, ma basato sulla previsione del Comune e comprensivo dell’eventuale manovra sulle aliquote e le detrazioni. Si tratta quindi delle risorse connesse all’IMU su cui il Comune può effettivamente contare nella formazione del bilancio, che ovviamente non comprenderanno le quote non incassabili (tipicamente gli immobili comunali), che il MEF ha considerato nella formulazione delle stime standard.

Tutte le quantificazioni precedenti, basate sull’IMU standard, servono a determinare le due quantità di regolazione delle risorse comunali: la detrazione per alimentare l’FSC strettamente proporzionale all’IMU standard e l’importo dell’assegnazione a titolo di FSC.

L’FSC è l’importo necessario a raggiungere le risorse standard prestabilite e, a seconda della dinamica che caratterizza il passaggio dell’IMU alla nuova ripartizione del gettito tra Stato e Comune, potrà risultare molto variabile rispetto all’FSR del 2012. Senza che ciò comporti cambiamenti nel totale delle risorse disponibili che non siano dovuti ai tagli stabiliti dalla legge.

Proprio per il suo ruolo di regolatore nell’assegnazione delle risorse complessive, l’FSC può risultare negativo, come già accadeva – in misura minore – con l’FSR del 2012. Il Fondo di Solidarietà risulta negativo per circa 300 casi in cui l’IMU standard “netta”, da sola, permette già di

assicurare le risorse-obiettivo del Comune, che deve inoltre reintegrare il Fondo per la parte eccedente con un'ulteriore quota della propria IMU. Nel caso di FSC negativo, dunque, oltre alla riduzione per alimentazione dell'FSC, il gettito IMU deve essere ridotto anche dell'ammontare, negativo, dell'FSC spettante.

In conclusione, il prospetto seguente fornisce la dimensione quantitativa della composizione delle risorse IMU e FSC 2013 dell'insieme dei Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario e delle Isole.

Risorse standard, IMU e assegnazioni statali 2012-2013 (mln. di euro)
Totale dei Comuni delle RSO e Isole

1 - LE RISORSE STANDARD 2012-2013

		Importo
<i>IMU - Abitazione principale</i>	<i>a</i>	3.223,1
<i>IMU - Altri immobili</i>	<i>b</i>	8.431,4
Gettito IMU standard - Quota comunale 2012	<i>c=a+b</i>	11.654,6
Fondo sperimentale di riequilibrio	<i>d</i>	8.052,0
Risorse standard 2012	<i>e=c+d</i>	19.706,5
Spending review (taglio dl 95 2013)	<i>f</i> -	2.250,0
Integrazione taglio 2012 (dl 95, Comuni < 5 mila ab.)	<i>g</i>	95,6
Riduzione 120 mln	<i>h</i> -	120,0
Risorse standard 2013	<i>i=e+f+g-h</i>	17.432,1

2 - LA STIMA DEL GETTITO IMU STANDARD 2013

		Stima Mef
Gettito standard - Quota comunale 2012	<i>a</i>	11.654,6
Gettito standard - Quota statale 2012	<i>b</i>	7.789,9
Scorporo cat.D	<i>c</i> -	4.099,5
Gettito standard IMU - Quota comunale 2013	<i>d=a+b-c</i>	15.345,0

3 - LA COMPOSIZIONE DELLE RISORSE 2013

		Importo
Risorse standard 2013 (da riquadro 1)	<i>a</i>	17.432,1
Gettito standard IMU - Quota comunale 2013 (lordo)	<i>b</i>	15.345,0
Alimentazione FSC	<i>c=b*30,75%</i> -	4.717,9
	<i>c.a</i>
Gettito standard IMU - Quota comunale 2013 (netto)	<i>d= b-c</i>	10.627,1
Fondo di solidarietà comunale	<i>e= a-d</i>	6.805,0
Ulteriori entrate non valide ai fini del Patto di stabilità		
Assegnazione da reintegro riduzione 120 mln	<i>h</i>	120,0
Assegnazione da taglio FSR 2012 per inclusione immobili comunali nelle stime IMU (dl 35/2013)	<i>i</i>	312,6
Totale risorse 2013	<i>j=d+g+h+i</i>	17.864,7

5. GLI ALTRI TRIBUTI COMUNALI

5.1 *Addizionale comunale all'IRPEF*

Nel precedente volume IFEL "I bilanci 2012 - Istruzioni per l'uso" sono state ampiamente discusse le problematiche connesse allo sblocco delle facoltà di aumento dell'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF da parte dei Comuni ed alle modalità con le quali può essere adottata una soglia di esenzione ed introdotto uno schema di differenziazione delle aliquote a seconda del reddito imponibile, con il vincolo della misura massima - rimasta invariata allo 0,8 per cento - stabilita dal decreto legislativo n. 360 del 1998. Tale approfondimento si era reso necessario alla luce delle modifiche introdotte con il decreto legge n. 138 del 2011 (articolo 1, comma 11), ulteriormente ritoccato con il decreto legge n. 201 del 2011 (articolo 13, comma 16).

Senza ripercorrere l'intero ragionamento, tuttora attuale, meritano tuttavia qualche approfondimento alcuni aspetti collegati ad un recente pronunciamento giurisprudenziale. La sentenza del TAR Campania (n. 1839 del 19 aprile 2012) interviene a seguito della contestazione della deliberazione di un Comune da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze e si pronuncia in particolare su due punti: l'illegittimità di considerare la soglia di esenzione introdotta dal Comune come una sorta di scaglione iniziale di reddito esente, a prescindere dalla complessiva dimensione del reddito imponibile e l'obbligo, in caso di differenziazione delle aliquote da parte del Comune, di indicare misure differenziate e crescenti per tutti gli scaglioni considerati ai fini dell'IRPEF.

Su ambedue questi punti, nell'edizione 2012 del volume sui bilanci veniva espresso un orientamento sostanzialmente coincidente. Riepiloghiamo i punti direttamente oggetto della sentenza, per poi

concludere sui criteri di progressività da adottare, che sono solo indirettamente trattati nella sentenza.

Come è noto, già il decreto legislativo n. 360 del 1998 permetteva ai Comuni di stabilire *“una soglia di esenzione in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali”* (articolo 1, comma 3-bis). Con il decreto legge n. 138, il terzo periodo del citato comma 11 dell’articolo 1 ha chiarito che: *“Resta fermo che la soglia di esenzione è stabilita unicamente in ragione del possesso di specifici requisiti reddituali e deve essere intesa come limite di reddito al di sotto del quale l’addizionale comunale all’imposta sul reddito delle persone fisiche non è dovuta e, nel caso di superamento del suddetto limite, la stessa si applica al reddito complessivo”*. La disposizione, di natura evidentemente interpretativa, ha effetto non solo ai fini della corretta disciplina del tributo, ma appare anche rivolta a risolvere le possibili controversie in corso, risolvendo una ambiguità del comma 3-bis, in base alla quale l’adozione di una soglia di esenzione è stata in qualche caso applicata o interpretata dal contribuente come misura del prelievo su un ipotetico *“scaglione iniziale”* di reddito escluso dal calcolo dell’addizionale, anche per quei contribuenti che, superando la soglia esente, risultavano imponibili con l’addizionale stessa.

L’interpretazione sommariamente riportata è stata confermata dalla menzionata pronuncia del TAR Campania (Sez. I, sent. n. 1839 depositata il 19 aprile 2012), nella quale si afferma che, *“in base al chiaro enunciato”* della legge, il superamento della soglia di esenzione che il Comune abbia stabilito *“da parte di redditi più consistenti comporta che l’addizionale deve essere applicata sull’intero reddito posseduto e non solo sulla parte eccedente”*. *Ciò determina che la soglia di esenzione non può valere anche come scaglione di reddito insensibile all’applicazione dell’addizionale comunale, assumendo così l’impropria configurazione di una franchigia non contemplata dalla legge; in altri termini, il legislatore consente alle amministrazioni comunali di introdurre*

una soglia di esenzione solo per i contribuenti che abbiano un reddito non superiore ad un determinato importo, ma non le autorizza a dispensare dal pagamento dell'addizionale tutti i contribuenti in relazione allo scaglione di reddito corrispondente con la soglia di esenzione.”

Il giudice amministrativo ritiene altrettanto fondata l'altra contestazione mossa dal MEF, e in tal senso considera preclusa al Comune la possibilità di accorpare più scaglioni IRPEF ai quali venga attribuita una sola misura di aliquota differenziata. A questo proposito, si ricorda che il secondo periodo del comma 11 dell'articolo 1 del decreto legge n. 138 del 2011 è stato successivamente modificato con il comma 16, articolo 13, del decreto legge n. 201 del 2011. La versione risultante a seguito di tale intervento è la seguente: *“Per assicurare la razionalità del sistema tributario nel suo complesso e la salvaguardia dei criteri di progressività cui il sistema medesimo è informato, i comuni possono stabilire aliquote dell'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche utilizzando esclusivamente gli stessi scaglioni di reddito stabiliti, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dalla legge statale, nel rispetto del principio di progressività”*.

Alla luce di questa norma ed in accoglimento delle eccezioni ministeriali, la sentenza del TAR Campania osserva che *“tale disposizione impone alle amministrazioni comunali di conformare i propri interventi in materia di addizionale ai principi regolatori dell'IRPEF”*, individuando su questa base l'obbligo di considerare tutti e cinque gli scaglioni applicati nell'IRPEF diversamente da quanto deliberato dal Comune, che aveva accorpato due scaglioni assegnando una sola misura di aliquota.

Va sottolineato che l'accoglimento di tali eccezioni ha determinato l'annullamento dell'intera deliberazione comunale.

Nell'argomentare i rilievi principali oggetto di vertenza, la sentenza sembra dare un valore direttamente prescrittivo all'esigenza stabilita dalla legge di rispetto dei principi di progressività dell'IRPEF, nel senso

di obbligatorietà di adozione anche per l'Addizionale - nel caso di scelta per le aliquote differenziate - non solo degli stessi scaglioni di reddito stabiliti dalla legge, ma anche dello stesso strumento di applicazione della progressività, la suddivisione del reddito del singolo contribuente in scaglioni a ciascuno dei quali si applica la rispettiva aliquota.

In realtà, la formulazione del decreto legge n. 138 del 2011 appare molto chiara quanto a finalità dichiarate, meno negli esiti pratici in termini di prescrizioni richieste ai Comuni nel caso intendano applicare misure differenziate per le aliquote dell'addizionale. Per quanto riguarda le finalità, appare infatti evidente l'intento di assicurare una maggiore coerenza tra il dispositivo di prelievo determinato dai Comuni con l'addizionale, da un lato, e la struttura dell'IRPEF, dall'altro.

La norma specifica impone certamente, ai fini della corretta applicazione di aliquote comunali differenziate, che l'articolazione delle aliquote si riferisca a tutti gli scaglioni di reddito, senza accorpamenti. Si ritiene che da questo criterio discenda logicamente che le variazioni di aliquota debbano risultare ragionevolmente graduate, anche se non necessariamente identiche a quelle determinate con la progressione dalle aliquote dell'IRPEF statale. L'accorpamento delle fasce reddituali contigue con applicazione di un'aliquota comune e variazioni di aliquota incongrue tra uno scaglione e l'altro sono elementi che possono effettivamente provocare alterazioni o applicazioni fittizie della progressività (si pensi, ad esempio, ad aliquote crescenti per differenze irrisorie), che - senza risultare illegittime alla luce della norma in commento - si possono prestare a contenziosi per pretesa illogicità, con conseguenti rischi di annullamento.

Tuttavia, come già più ampiamente argomentato nell'edizione 2012 del volume IFEL sui bilanci, le modalità applicative dell'addizionale ad aliquote differenziate appaiono compatibili con due diversi schemi di

determinazione dell'imposta, che comportano risultati assai diversi in termini quantitativi e distributivi:

- a) nel primo schema, l'applicazione dell'addizionale con aliquote differenziate si uniforma al metodo proprio dell'IRPEF, "per scaglioni". Il reddito imponibile viene scomposto nei diversi scaglioni, a ciascuno dei quali si applica l'aliquota differenziata decisa dal Comune, con applicazione dello stesso metodo valevole ai fini IRPEF. In questo schema, l'applicazione dell'aliquota massima riguarderà, anche nei casi di redditi elevati, soltanto la quota eccedente il limite dell'ultimo scaglione (attualmente pari a 75mila euro); agli scaglioni di reddito inferiori si applicherà l'aliquota corrispondente, fino al minimo applicato al primo scaglione;
- b) nel secondo schema, invece, l'applicazione delle aliquote differenziate dell'addizionale comunale avviene "per fasce" di reddito. Le aliquote determinate per ciascuna fascia (obbligatoriamente delimitata, come si è visto, dai limiti di scaglione dell'IRPEF) vengono applicate all'intero reddito imponibile che vi ricada nel suo complesso.

L'orientamento ministeriale per la soluzione di cui al punto a) ha determinato l'uniformazione delle delibere di molti Comuni. Tuttavia la questione va ritenuta ancora non risolta poiché il rafforzamento della prescrizione introdotto nella legge con l'espressione "*nel rispetto del principio di progressività*" non sembra sufficiente ad escludere un'applicazione della differenziazione "per fasce".

È evidente infatti che la progressività del sistema tributario è assicurata dall'effetto dell'insieme dei prelievi che ne costituiscono i componenti, altrimenti nell'ambito di un sistema improntato alla progressività, come è sotto il profilo costituzionale quello italiano, dovrebbero considerarsi legittimi soltanto i tributi imposti intrinsecamente progressivi. D'altra

parte, anche con riferimento all'IRPEF, l'applicazione dell'addizionale "per fasce" costituisce un metodo certamente meno progressivo rispetto a quello "per scaglioni", che tuttavia non può essere considerato una diminuzione rilevante del particolare schema di progressività adottato dallo Stato, sia per la mancanza di espresse indicazioni di legge su questo aspetto dell'autonomia comunale, sia per la sproporzione tra la dimensione del prelievo operata con il tributo statale rispetto all'esigua quota derivante dall'addizionale comunale (al massimo pari a un trentesimo dell'IRPEF).

In ogni caso, l'intento di assicurare uniformità applicativa allo schema di progressività adottabile dai Comuni necessiterebbe di ulteriore specificazione normativa.

Ai fini delle valutazioni di gettito nelle diverse alternative, si ricorda che i dati relativi ai redditi imponibili dell'addizionale IRPEF, riferiti a ciascun Comune e per fasce di reddito, anni d'imposta 2006-2010, sono pubblicati sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze³⁶.

5.2 Imposta di soggiorno e l'imposta di sbarco marittimo

5.2.1 Imposta di soggiorno nel decreto legislativo n. 23 del 2011

L'istituzione in forma facoltativa dell'imposta di soggiorno risale al 2011, con il decreto legislativo n. 23 del 2011, con cui sono state emanate disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale.

L'articolo 4 del decreto riserva la facoltà di istituzione del tributo ai *"comuni capoluogo di provincia, le unioni di comuni, nonché i comuni inclusi negli elenchi regionali delle località turistiche o città d'arte"*, mentre l'imposta

³⁶ Ved.:

http://www.finanze.gov.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/Fiscalita_locale/addirpef/index.htm

è posta formalmente a carico *“di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive situate sul proprio territorio ... secondo criteri di gradualità in proporzione al prezzo, sino a 5 euro per notte di soggiorno”*.

La norma prevedeva inoltre l'emanazione di un regolamento che dettasse la disciplina generale di attuazione dell'imposta, *“entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto”*, che non ha poi visto la luce. Tuttavia, una modifica introdotta nel corso del 2011 ha concesso ai Comuni, anche in assenza di detto regolamento, di istituire la nuova imposta adottando un apposito regolamento comunale ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 97.

L'utilità del regolamento statale a regolare elementi essenziali del tributo, non chiaramente previsti nella norma di legge, è apparsa tuttavia molto dubbia. Come da tempo osservato dall'Anci, anche attraverso la proposta di modifiche normative, è necessaria l'emanazione di una norma di legge che superi la previsione di un regolamento statale, così da affrontare senza dubbi di legittimità le attuali difficoltà ed i conseguenti rischi di contenzioso tra le categorie più direttamente interessate e i Comuni che hanno deliberato il nuovo tributo sulla base dell'attuale normativa.

In particolare, l'intervento normativo dovrebbe:

- precisare il ruolo dei gestori delle strutture ricettive quali responsabili del pagamento del tributo con facoltà di rivalsa sul soggetto passivo;
- richiamare espressamente le norme di rilievo generale applicabili con riferimento alla gestione dell'imposta (accertamento, riscossione, rimborsi e sanzioni);
- estendere a tutti i Comuni la facoltà di adozione del tributo, superando difficoltà applicative dovute alla precedente indicazione delle Unioni di Comuni quali possibili soggetti attivi e alla

limitazione ai Comuni turistici o città d'arte sulla base di "elenchi regionali" che in molte regioni non risultano deliberati.

Tale intervento permetterebbe ai Comuni di poter deliberare sulla base di un quadro normativo di riferimento certo ed ancorato alla disciplina generale delle entrate tributarie degli enti locali.

Nell'attesa che tale intervento normativo venga posto in essere, anche sulla base delle proposte sopra citate di cui l'Anci si è fatta promotrice, si ricorda che le linee di approfondimento riguardanti l'imposta di soggiorno, che possono risultare utili non solo in fase di elaborazione dei regolamenti comunali, ma anche in fase di gestione operativa del tributo sono state oggetto di trattazione specifica nel volume IFEL "I Bilanci 2012- Istruzioni per l'uso".

Sul tema dei criteri di graduazione dell'imposta di soggiorno, si è alimentato un acceso confronto, culminato in un'importante pronuncia da parte della giustizia amministrativa. Diversi Comuni, tra cui il Comune di Firenze, hanno optato per un'articolazione dell'imposta in tariffe correlate alla classificazione della struttura ricettiva, anziché al prezzo del pernottamento, ritenendo giustamente che tale scelta avrebbe comportato una rilevante semplificazione nella gestione, nei controlli e negli stessi adempimenti richiesti agli esercenti.

A seguito di una contestazione formale di tale disciplina il Comune di Firenze ha visto riconosciuta la legittimità di tale scelta. Il TAR Toscana con la sentenza n. 1348 del 2011, ha chiarito che: *"il sistema di commisurazione dell'imposta prescelto dal Comune di Firenze, per quanto non ottimale e come tale perfettibile in prosieguo di tempo ..., non risulta tuttavia illegittimo, in quanto la classificazione delle strutture ricettive in "stelle", "chiavi" e "spighe", alla quale l'imposta si correla, certamente evidenzia, anche per comune esperienza, caratteristiche qualitative via via crescenti delle strutture medesime cui è collegato un aumento del prezzo richiesto ai clienti, così che*

indirettamente l'imposta viene a porsi in rapporto di proporzionalità con il prezzo. D'altra parte il sistema prescelto risulta di particolare semplicità applicativa, in ciò favorendo anche gli operatori economici del settore, che vedrebbero aggravati gli oneri operativi sugli stessi gravanti in ipotesi di una commisurazione dell'imposta direttamente parametrata ai singoli prezzi operati ai diversi clienti".

Ulteriore questione collegata all'imposta di soggiorno riguarda la necessità di precisare il ruolo dei gestori delle strutture ricettive, che come è noto non è regolato in modo esplicito dalla legge. In proposito, la stessa sentenza TAR Toscana sopra richiamata si è espressa nel senso della legittimità di *"attribuire agli albergatori obbligazioni di carattere funzionale all'esazione dell'imposta [...], anche alla luce delle semplici modalità di calcolo dell'imposta di soggiorno."*

Sullo stesso tema, una recente pronuncia della Corte dei Conti Veneto, ha stabilito che i gestori delle strutture ricettive, in qualità di soggetti che materialmente riscuotono l'imposta, sono da considerare agenti contabili *"di fatto"*, anche in assenza di un formale atto di investitura da parte dell'ente comunale³⁷.

La Corte ha motivato tale conclusione sulla base del combinato disposto dell'art. 93 del decreto legislativo n. 267 del 2000, TUEL, nel quale si stabilisce *"il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti, secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti"* e dell'articolo 178 del R.D. n. 827 del 1924 (Regolamento sulla contabilità dello Stato), il

³⁷ Deliberazione 19/2013/PAR della sezione regionale di controllo per il Veneto, nell'adunanza del 9 gennaio 2013. Nello stesso senso ved. la sentenza n. 200 del 7 febbraio 2013 del Tar Toscana, Sezione Prima.

quale stabilisce che sono agenti contabili dell'amministrazione, tra gli altri, *“gli agenti che con qualsiasi titolo sono incaricati a norma delle disposizioni organiche di ciascuna amministrazione di riscuotere le varie entrate e di versarne le somme nelle casse del tesoro”, nonché “tutti coloro che, anche senza legale autorizzazione, prendono ingerenza negli incarichi attribuiti agli agenti anzidetti e riscuotono somme di spettanza dello Stato”.*

La Corte quindi ribadisce che il gestore della struttura ricettiva maneggiando denaro pubblico, pur in assenza di un atto formale, riscuote somme di spettanza di un ente pubblico e, di conseguenza, è tenuto alla rendicontazione all'ente ed è soggetto alla giurisdizione della Corte dei Conti, sia per la corretta gestione che per le eventuali irregolarità che dovessero sorgere nell'attività di riscossione e riversamento.

5.2.2 Imposta di sbarco

Si ricorda che il decreto legge n.16 del 2012³⁸ introduce una nuova

³⁸ Decreto legge 2 marzo 2012, n.16, articolo 4, comma 2-bis:

“2-bis. All'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dopo il comma 3 è aggiunto il seguente: «3-bis. I comuni che hanno sede giuridica nelle isole minori e i comuni nel cui territorio insistono isole minori possono istituire, con regolamento da adottare ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, in alternativa all'imposta di soggiorno di cui al comma 1 del presente articolo, un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere, unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea. La compagnia di navigazione è responsabile del pagamento dell'imposta, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione e degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. Per l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione da parte del responsabile d'imposta si applica la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'importo dovuto. Per l'omesso, ritardato o parziale versamento dell'imposta si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e successive modificazioni. Per tutto quanto non previsto dalle disposizioni del presente articolo si applica l'articolo 1, commi da 158 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. L'imposta non è dovuta dai soggetti residenti nel comune, dai lavoratori, dagli studenti pendolari, nonché dai componenti dei nuclei familiari dei soggetti che risultino aver pagato l'imposta municipale propria e che sono parificati ai residenti. I comuni possono prevedere nel regolamento modalità applicative del tributo, nonché eventuali esenzioni e riduzioni per particolari fattispecie o per determinati periodi di tempo. Il gettito del tributo è destinato a

fattispecie di imposta, l'imposta di sbarco, che attribuisce ai Comuni che hanno sede nelle Isole minori, o nel cui territorio insistono Isole minori, il potere di istituire un'imposta di sbarco, da applicare fino ad un massimo di euro 1,50, da riscuotere unitamente al prezzo del biglietto, da parte delle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea.

Sul tema è recentemente intervenuto il TAR Toscana con la sentenza n. 2058 del 20 dicembre 2012, che si è pronunciato sancendo l'illegittimità di un regolamento comunale nella parte in cui stabiliva il pagamento dell'imposta da parte di *"vettori pubblici, privati e in generale di tutti i soggetti diversi dalle compagnie di navigazione che forniscono collegamenti marittimi di linea, in tal modo imponendo per via regolamentare, una prestazione patrimoniale, in violazione della riserva di legge in materia sancita dall'art. 23 Cost."*.

In ogni caso e a prescindere dalla particolare situazione sopra riportata, va osservato che la nuova fattispecie appare regolata in modo più completo dell'imposta di soggiorno. Le richieste di revisione dell'ordinamento della fattispecie principale sono qui applicate sia in termini di immediata e piena applicabilità, senza l'intermediazione di provvedimenti attuativi, sia - soprattutto - quanto alla determinazione per via legislativa del ruolo di responsabile di imposta attribuito alla compagnia di navigazione e del connesso sistema sanzionatorio.

5.3 Imposta di scopo

In tema di imposta di scopo, si rammenta che il decreto legislativo n. 23 del 2011 prevedeva una revisione della disciplina introdotta per la prima

finanziare interventi in materia di turismo e interventi di fruizione e recupero dei beni culturali e ambientali locali, nonché dei relativi servizi pubblici locali".

volta dall'articolo 1, comma 145, della legge n. 296 del 2006 (Legge finanziaria 2007), la cui attuazione era inizialmente rimessa ad un successivo regolamento ministeriale, da emanarsi secondo le previsioni di legge entro il 31 ottobre 2011.

Con l'articolo 6 del decreto legge n. 16 del 2012, tale previsione è stata superata fissando i nuovi criteri che di seguito si riassumono:

- individuazione di opere ulteriori rispetto a quelle elencate nella legge istitutiva del tributo;
- aumento a dieci anni (prima erano 5) per l'applicazione dell'imposta;
- possibilità che il gettito dell'imposta finanzia l'intero ammontare della spesa per l'opera pubblica da realizzare, superando così l'originario limite del 30 per cento.

Appare infine utile ricordare che i pagamenti dell'imposta di scopo dovranno seguire le stesse modalità di quanto stabilito ai fini IMU, utilizzando gli appositi codici tributo nel modello F24.

CAPITOLO 3

IL PATTO DI STABILITÀ INTERNO PER IL TRIENNIO 2013-2015

La Legge di stabilità per il 2013 interviene modificando lievemente la disciplina del Patto di Stabilità Interno per il triennio 2013-2015, lasciando inalterata la struttura dello strumento considerato.

Le principali modifiche riguardano:

- la base di calcolo: l'obiettivo del Patto di Stabilità Interno deve essere calcolato sulla spesa media corrente del 2007-2009 invece che del 2006-2008;
- l'introduzione di due nuovi indicatori per calcolare gli Enti virtuosi;
- anche per il 2013 viene finanziato il patto verticale incentivato per un importo di 954 milioni di euro, in risposta all'emergenza lanciata dall'ANCI in merito alla impossibilità di gestione del bilancio, in particolare delle spese in conto capitale a causa dell'entità della manovra imposta attraverso il Patto di Stabilità Interno;
- per i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti per il 2013 è prevista una percentuale per il calcolo del contributo alla manovra minore rispetto a quella applicata dagli altri Comuni. Ciò implica una riduzione del Patto di Stabilità Interno di circa 180 milioni di euro per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

1. GLI ENTI SOGGETTI AL PATTO DI STABILITÀ INTERNO

Il decreto legge n. 138 del 2011 (articolo 16, comma 31) ha esteso a decorrere dal 2013 la platea dei soggetti obbligati al rispetto del Patto di Stabilità Interno ai Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti. Inoltre, la stessa manovra (nuova formulazione dell'articolo 16, comma 3 operata dall'articolo 19, comma 2 del decreto legge n. 95 del 2012) ha previsto l'assoggettamento alle regole del Patto, a decorrere dal 2014,

anche dei Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, secondo le regole previste per i Comuni appartenenti alla medesima fascia demografica della corrispondente Unione di Comuni.

Pertanto, sono obbligati al rispetto del Patto:

- le Province;
- dal 2013 i Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti e dal 2014 anche le Unioni costituite dai Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, che abbiano esercitato la facoltà di istituire l'Unione di Comuni come indicato nel comma 1 dell'articolo 16 del decreto legge n. 138 del 2011, così come modificato dall'articolo 19, comma 2 del decreto legge n. 95 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 135 del 2012.

Per la determinazione della popolazione di riferimento si applica l'articolo 156 del TUEL, ossia si considera la popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente secondo i dati ISTAT; quindi, per il 2013 sono soggetti alle regole del Patto di Stabilità Interno i Comuni la cui popolazione, rilevata al 31 dicembre 2011, risulti superiore a 1.000 abitanti.

Sono confermate le regole per gli Enti di nuova istituzione stabilite dall'articolo 31, comma 23, della legge n. 183 del 2011), pertanto:

- gli Enti istituiti successivamente all'anno 2009 saranno assoggettati ai vincoli di finanza pubblica dal terzo anno successivo a quello della loro istituzione assumendo, quale base di calcolo su cui applicare le regole, le risultanze dell'anno successivo all'istituzione;
- gli Enti istituiti negli anni 2007 e 2008 adottano come base di calcolo rispettivamente le risultanze medie del biennio 2008-2009 e le risultanze dell'anno 2009.

La Legge di stabilità per il 2013 abroga la norma (comma 24 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011) che assoggetta al Patto, dall'anno successivo a quello della rielezione degli organi istituzionali, gli Enti commissariati per scioglimento degli organi elettivi a causa di infiltrazioni e condizionamenti di tipo mafioso. Conseguentemente, a decorrere dall'esercizio 2013, le regole del Patto di Stabilità Interno si applicano anche agli Enti commissariati di cui all'articolo 143 del TUEL e, ai fini della determinazione dell'obiettivo programmatico, viene assunta quale base di riferimento la spesa corrente media sostenuta nel periodo 2007-2009, come per la generalità degli Enti.

2. L'ESTENSIONE DEI VINCOLI A SOCIETÀ PARTECIPATE, AZIENDE SPECIALI E ISTITUZIONI

Il secondo comma dell'articolo 25 del decreto legge n. 1 del 2012, integrando l'articolo 114 del TUEL, stabilisce che dall'anno 2013 le aziende speciali e le istituzioni saranno assoggettate al Patto di Stabilità Interno, secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con i Ministri dell'Interno e degli affari regionali, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da emanare entro il 30 ottobre 2012. Per questo scopo, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della Camera di commercio del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno. L'Unioncamere trasmette al Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro il 30 giugno, l'elenco delle predette aziende speciali e istituzioni e i relativi dati di bilancio. È altresì affidato agli Enti locali un dovere di vigilanza sul rispetto da parte degli organismi partecipati delle novità normative intervenute. Sono però escluse dall'applicazione delle nuove regole le aziende speciali e istituzioni che gestiscono:

- servizi socio-assistenziali ed educativi;
- culturali;
- farmacie.

Meno innovativa appare invece la disposizione (comma 4 articolo 3-*bis*, aggiunto al decreto legge n. 138 del 2011 dall'articolo 25, comma 1 del decreto legge n. 1 del 2012) relativa all'assoggettamento al Patto di Stabilità Interno delle società affidatarie "in house". Le modalità devono essere definite con decreto ministeriale (articolo 18, comma 2-*bis* del decreto legge n. 112 del 2008). L'Ente locale, anche in questo caso, deve vigilare sull'osservanza da parte delle società interessata dei vincoli derivanti dal Patto di Stabilità Interno.

3. L'AMMONTARE COMPLESSIVO DELLA MANOVRA

La Legge di stabilità per il 2013 modifica in piccola misura il contributo che il comparto comunale deve apportare al risanamento dei conti pubblici. A decorrere dal 2013 la manovra per i Comuni originariamente era aumentata di 2 miliardi di euro, ma con la Legge di stabilità per il 2013 è stata diminuita la manovra a carico dei Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti di circa 180 milioni di euro.

Inoltre, in attesa dell'entrata in vigore del nuovo Patto di Stabilità Interno, sono estese anche agli anni 2014 e successivi le misure di contenimento finanziario già previste per l'anno 2013 dall'articolo 14, comma 2 del decreto legge n. 78 del 2010 (che consistono in 2,5 miliardi per gli anni a decorrere dal 2012).

Tavola 3.1

MANOVRE PATTO A CARICO DEI COMUNI

Anni 2011 - 2014*

miliardi di euro

Manovre	Anni			
	2011	2012	2013	2014
decreto legge n. 112/2008	+2,5	+2,5	+2,5	+2,5
decreto legge n. 138/2011		+1,18	+1,18	+2
legge di stabilità 228/2012 (Piccoli Comuni)			-0,180	
Totale	+2,5	+3,68	+4,32	+4,5

* al lordo della virtuosità

Fonte: elaborazioni IFEL su dati delle relazioni tecniche

4. LA VIRTUOSITÀ

La Legge di stabilità per il 2013 interviene nuovamente sugli indicatori di virtuosità introdotti dell'articolo 20, comma 2 del decreto legge n. 98 del 2011, prorogando al 2014 l'applicazione di alcuni parametri e introducendo, a partire dal 2013, due nuovi parametri al fine di tener conto del livello socioeconomico:

- il valore delle rendite catastali;
- il numero degli occupati.

La versione definitiva della griglia dei parametri di virtuosità, chiamati a dividere il comparto dei Comuni in due classi, punta pertanto sulla valutazione ponderata dei seguenti elementi:

per l'anno 2013:

- 1) rispetto del Patto di Stabilità Interno;
- 2) autonomia finanziaria;
- 3) equilibrio di parte corrente;
- 4) rapporto tra le entrate di parte corrente riscosse e accertate;
- 5) valore delle rendite catastali;
- 6) numero degli occupati;

dal 2014, oltre ai parametri sopra indicati:

- 1) prioritaria considerazione della convergenza tra spesa storica e costi e fabbisogni standard;
- 2) incidenza della spesa del personale sulla spesa corrente dell'Ente in relazione al numero dei dipendenti in rapporto alla popolazione residente, alle funzioni svolte anche attraverso esternalizzazioni nonché all'ampiezza del territorio; la valutazione del predetto parametro tiene conto del suo valore all'inizio della consiliatura e delle sue variazioni nel corso della stessa;
- 3) tasso di copertura dei costi dei servizi a domanda individuale per gli Enti locali;
- 4) effettiva partecipazione degli Enti locali all'azione di contrasto all'evasione fiscale;
- 5) operazione di dismissione di partecipazioni societarie nel rispetto della normativa vigente.

Per la definizione della virtuosità non vengono utilizzati parametri diversi da quelli elencati nel comma in commento.

I Comuni virtuosi conseguono un obiettivo strutturale pari a zero, mentre i restanti Enti del comparto dovranno farsi carico degli importi della manovra azzerata agli Enti virtuosi.

L'individuazione degli Enti virtuosi è determinata con decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

Nella seduta della Conferenza Stato-città ed autonomie locali di mercoledì 25 settembre 2013 è stato reso noto che per l'anno 2013 non si applicherà il c.d. meccanismo della virtuosità (articolo 20, comma 2 del decreto legge n. 98 del 2011). Nell'informativa presentata dalla Conferenza si illustra che, nonostante l'intenso lavoro svolto in sede

tecnica, non è stato possibile conseguire nell'individuazione degli Enti "virtuosi" risultati tecnicamente robusti.

Anche per il 2014 la virtuosità è sospesa e tutti gli Enti dovranno applicare la percentuale degli Enti non virtuosi, ad eccezione degli Enti sperimentatori della nuova contabilità.

Infatti, per incentivare la partecipazione degli Enti locali alla fase di sperimentazione della riforma della contabilità, il decreto legge n. 102 del 2013 all'articolo 9, comma 6, lettera a) ha disposto un forte sistema premiale. Attraverso la sospensione dell'articolo 20, commi 2, 2-bis e 3 del decreto legge n. 98 del 2011 (vantaggi in termini di saldo finanziario per gli Enti che risultano virtuosi in base ai parametri stabiliti annualmente con apposito decreto ministeriale) e con ulteriori 120 milioni stanziati nel bilancio dello Stato, gli Enti attualmente in sperimentazione e quelli che aderiranno entro il 30 settembre avranno una riduzione del saldo programmatico per un importo complessivo di circa 620 milioni di euro, la cui distribuzione verrà resa nota con apposito decreto ministeriale.

5. GLI OBIETTIVI PROGRAMMATICI PER ENTE

La Legge di stabilità per il 2013, come anticipato in premessa, modifica la base di calcolo e le relative percentuali, introducendo in particolare una soglia diversa per i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e i 5.000 abitanti, limitatamente all'esercizio finanziario 2013.

Gli Enti locali devono conseguire, per ciascuno degli anni dal 2013 al 2016, un saldo finanziario calcolato in termini di competenza mista non inferiore al valore dell'obiettivo "specifico" che si determina in due passaggi.

Inizialmente tutti i Comuni quantificano la manovra applicando alla media triennale 2007-2009 della spesa corrente (impegni del Titolo I) le seguenti percentuali:

- 14,8% dall'anno 2013 per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
- 12% nel 2013 per i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti, ma dal 2014 si applicherà la percentuale del 14,8%.

L'importo così ottenuto va neutralizzato del taglio delle assegnazioni statali pari a 2,5 miliardi nel biennio 2011-2012 disposto dall'articolo 14 comma 2 del decreto legge n. 78 del 2010.

Il secondo passaggio tiene conto della virtuosità: gli Enti che rientrano nella classe dei virtuosi dovranno conseguire l'obiettivo strutturale realizzando un saldo finanziario di competenza mista pari a zero. Quelli che, al contrario, risultano nella classe degli Enti non virtuosi, applicano le seguenti percentuali:

- 15,8% dall'anno 2013 per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
- 13% nel 2013 per i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti.

Resta confermato il meccanismo che inserisce un limite di sostenibilità per i Comuni non virtuosi, i quali devono farsi carico della riduzione della manovra concessa ai Comuni virtuosi. Il peso dei Comuni virtuosi vale il peggioramento di 1 punto percentuale.

La mancata individuazione degli Enti virtuosi per il corrente anno, come evidenziato nel paragrafo precedente, comporta il venir meno di questa maggiorazione.

Per la determinazione dell'obiettivo del Patto di Stabilità Interno 2013, quindi, ferme restando tutte le altre regole vigenti, i Comuni con popolazione compresa tra 1.000 e 5.000 abitanti avrebbero dovuto applicare alla spesa corrente media 2007-2009 la percentuale del 12%, mentre quelli con popolazione superiore a 5.000 abitanti il 14,8%.

La disposizione normativa che sospende la virtuosità anche per il 2013 è inserita nel decreto legge 15 ottobre 2013, n. 120, cd "Manovrina", all'articolo 2 comma 5 lett b).

La Manovrina interviene però anche sugli obiettivi del Patto di Stabilità Interno e dispone che i Comuni per il 2013 devono applicare alla spesa media corrente 2007/2009 le nuove seguenti percentuali:

- 15,61% per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
- 12,81% per i Comuni con popolazione compresa tra 1.001 e 5.000 abitanti.

Rimane invece confermato per gli Enti locali che hanno aderito alla sperimentazione dei nuovi sistemi contabili, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo n. 118 del 2011, un miglioramento di 20 milioni di euro degli obiettivi del Patto di Stabilità Interno per il 2013 (articolo 20, comma 3-bis del decreto legge n. 98 del 2011).

6. IL SALDO FINANZIARIO E LE ESCLUSIONI

Ai fini della determinazione dell'obiettivo programmatico il Patto di Stabilità Interno continua a fare riferimento al saldo finanziario tra entrate finali (Titoli I, II, III, IV) e spese finali (Titoli I, II) - al netto delle riscossioni e concessioni di crediti - calcolato in termini di competenza mista, assumendo per la parte corrente gli accertamenti e gli impegni e per la parte in conto capitale gli incassi e i pagamenti, come riportati nei Certificati di Conto Consuntivo (articolo 31, comma 3 della legge n. 183 del 2011).

Sono escluse dal saldo finanziario le seguenti voci, tassativamente individuate dal legislatore (che abroga al comma 17 dell'articolo 31 della Legge di stabilità per il 2012 quelle non richiamate):

- 1) le risorse provenienti dallo Stato e le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle Province e dai Comuni per le

calamità naturali, a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza (articolo 31, commi 7 e 8 della legge n. 183 del 2011).

- 2) Le spese per gli interventi realizzati direttamente dai Comuni e dalle Province in relazione a eventi calamitosi, in seguito ai quali è stato deliberato dal Consiglio dei Ministri lo stato di emergenza e che risultano effettuate nell'esercizio finanziario in cui avviene la calamità e nei due esercizi successivi (commi 8-*bis* e 8-*ter*);
- 3) le risorse provenienti dallo Stato e le spese di parte corrente e in conto capitale realizzate direttamente dagli Enti locali per i "grandi eventi", di cui al comma 5, articolo 5-*bis* del decreto legge n. 343 del 2001, convertito con modificazioni nella legge n. 401 del 2001 (articolo 31, comma 9 della legge n. 183 del 2011);
- 4) le entrate provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea e le relative spese di parte corrente e in conto capitale (articolo 31, commi 10 e 11 della legge n. 183 del 2011). L'esclusione non opera per le spese connesse ai cofinanziamenti nazionali;
- 5) per gli Enti affidatari del censimento (compreso quello dell'agricoltura) le entrate trasferite dall'ISTAT e le relative spese per la rilevazione censuaria (articolo 31, comma 12 della legge n. 183 del 2011);
- 6) per il Comune di Parma le risorse provenienti dallo Stato e le spese connesse alla sede dell'Agenzia europea per la sicurezza alimentare e alla Scuola per l'Europa, nei limiti di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013 (articolo 31, comma 14 della legge n. 183 del 2011);
- 7) le spese sui beni ricevuti con il federalismo demaniale, nei limiti degli importi sostenuti dallo Stato per la gestione e manutenzione dei beni (articolo 31, comma 15 della legge n. 183 del 2011);
- 8) per gli anni 2013 e 2014 le spese per investimenti infrastrutturali finanziati con il "bonus" dismissione partecipate di cui all'articolo 5,

comma 1 del decreto legge n. 138 del 2011 (articolo 31, comma 16 della legge n. 183 del 2011);

- 9) per gli anni 2013 e 2014 sono escluse dal Patto di Stabilità Interno le spese sostenute dai Comuni colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 per interventi finalizzati a fronteggiare gli eventi sismici e finanziate con risorse proprie dei Comuni, provenienti da erogazioni liberali e donazioni da parte di cittadini privati e imprese (articolo 7, comma 1-ter del decreto legge n. 74 del 2012).
- 10) Per gli anni 2012, 2013 e 2014 sono escluse dal Patto di Stabilità Interno le risorse provenienti dal Fondo per la ricostruzione delle aree terremotate, assegnate alle Regioni ed eventualmente trasferite agli Enti locali terremotati che provvedono, per conto dei Presidenti delle Regioni in qualità di commissari delegati, a interventi per la ricostruzione. Sono escluse le spese sia di parte corrente sia di parte capitale (articolo 2, comma 6 del decreto legge n. 74 del 2012);
- 11) per il solo anno 2013 viene esclusa dal Patto di Stabilità Interno le spese correnti e in conto capitale sostenute per la realizzazione del Museo della Shoah, per un importo complessivo di 3 milioni di euro (articolo 1, comma 283 della legge n. 228 del 2013).
- 12) le spese sostenute nel 2013 per il pagamento di opere d'investimento assunte alla data del 31 dicembre 2012 e finanziate con i contributi straordinari degli Enti commissariati per infiltrazioni mafiose e stanziati dall'articolo 1 commi 704 e 707 della legge n. 296 del 2006. L'ammontare dell'esclusione è stimata in 2,5 milioni di euro per il 2013 ed è compensata attraverso l'utilizzo del Fondo per la compensazione degli effetti finanziari non previsti a legislazione vigente (articolo 1, comma 1-bis e 1-ter del decreto legge n. 35 del 2013).

- 13) i pagamenti relativi all'attuazione degli interventi per specifiche opere per l'area industriale di Piombino e per le finalità infrastrutturali, portuali ed ambientali, finanziati con le risorse statali erogate alla regione Toscana o al comune di Piombino, nel limite di 40,7 milioni di euro per l'anno 2013, nonché finanziati con le risorse della regione Toscana o del comune di Piombino nel limite di 10 milioni di euro per l'anno 2014 per la quota di rispettiva competenza che sarà individuata dal Commissario straordinario e comunicata al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (articolo 1, comma 7 del decreto legge n.43 del 2013).
- 14) per l'anno 2013, per l'anno 2014 e per l'anno 2015, i pagamenti relativi all'attuazione degli interventi di riqualificazione del territorio che accompagneranno l'esecuzione del progetto approvato dal CIPE con delibera n. 57 del 3 agosto 2011³⁹, o che in tal senso saranno individuati dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e dai rappresentanti degli Enti locali interessati all'opera, finanziati con le risorse comunali, regionali e statali, nel limite di 10 milioni di euro annui per la quota di rispettiva competenza che sarà individuata dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e comunicata al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (articolo 7-*quater*, comma 1 del decreto legge n. 43 del 2013).

³⁹ La delibera n. 57 del 3 agosto 2011 riguarda il Programma delle infrastrutture strategiche - legge n. 443 del 2001 - Nuovo collegamento internazionale Torino-Lione - Sezione internazionale. Parte comune Italo-Francese - Tratta in territorio italiano approvazione del progetto preliminare

6.1 *Aspetti operativi delle esclusioni*

Risorse connesse alla dichiarazione di stato d'emergenza

Sono escluse dal saldo finanziario di riferimento, valido per la verifica del rispetto del Patto di Stabilità Interno, le risorse provenienti dal bilancio dello Stato per l'attuazione delle ordinanze emanate dal Presidente del Consiglio dei Ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza. L'esclusione opera anche se le risorse statali sono trasferite per il tramite delle Regioni. Sono altresì esclusi gli impegni di parte corrente e i pagamenti in conto capitale - disposti a valere sulle predette risorse statali - effettuati per l'autorizzazione di ordinanze del Presidente del Consiglio dei Ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza.

L'esclusione delle spese opera anche se queste sono effettuate in più anni, in ogni caso nei limiti complessivi delle risorse e purché relative a entrate registrate successivamente al 2008.

Le Province e i Comuni che beneficiano dell'esclusione sono tenuti a presentare al Dipartimento della Protezione Civile della Presidenza del Consiglio dei Ministri, entro il mese di gennaio dell'anno successivo, l'elenco delle spese escluse dal Patto di Stabilità Interno, ripartite nella parte corrente e in quella capitale.

Il comma 8-bis e 8-ter introdotti dal decreto legge n. 59 del 2012 permette l'esclusione dal saldo utile ai fini del Patto di stabilità anche delle spese per gli interventi realizzati direttamente dai Comuni e dalle Province in relazione a eventi calamitosi per i quali è stato deliberato dal Consiglio dei Ministri lo stato di emergenza. Le spese devono però essere effettuate nell'esercizio finanziario in cui avviene la calamità e nei due esercizi successivi.

I limiti dell'esclusione sono stabiliti in base alle risorse del Fondo per interventi strutturali di politica economica rese disponibili.

La circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze al capitolo C paragrafo c1 specifica che *“È importante sottolineare che l'esclusione di cui al comma 8-bis richiede espressamente una specifica previsione normativa”*.

Risorse connesse alla dichiarazione di grande evento

Sono equiparati espressamente, ai fini del Patto di Stabilità Interno, gli interventi realizzati direttamente dagli Enti locali in relazione allo svolgimento delle iniziative per le quali è intervenuta la dichiarazione di grande evento e rientranti nella competenza del Dipartimento della Protezione Civile - di cui all'articolo 5-*bis*, comma 5 del decreto legge n. 343 del 2001, convertito con modificazioni dalla legge n. 401 del 2001 - agli interventi di cui alla dichiarazione di stato di emergenza vista al precedente punto 1.

Risorse provenienti dall'Unione europea

Sono escluse dal saldo finanziario in termini di competenza mista le risorse provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea (intendendo tali quelle che provengono dall'Unione europea per il tramite dello Stato, della Regione o della Provincia), nonché le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle Province e dai Comuni. L'esclusione non opera per le spese connesse ai cofinanziamenti nazionali.

La *ratio* dell'esclusione dal Patto di Stabilità Interno delle spese sostenute dagli Enti locali per realizzare interventi finanziati con fondi U.E. si collega alla necessità di non ritardare l'attuazione di interventi realizzati in compartecipazione con l'Unione europea, tenuto conto che si tratta di importi che vengono poi rimborsati all'Italia, previa rendicontazione.

La valutazione specifica nel merito delle risorse assegnate rimane di competenza dell'Ente beneficiario, sulla base degli atti di assegnazione delle risorse stesse e delle relative spese, nonché dello stesso Ente che assegna le risorse.

L'esclusione delle spese opera anche se queste sono effettuate in più anni, purché la spesa complessiva non sia superiore all'ammontare delle corrispondenti risorse assegnate. Qualora l'Unione europea riconosca importi inferiori a quelli considerati, l'importo corrispondente alle spese non riconosciute è incluso tra le spese del Patto di Stabilità Interno relativo all'anno in cui è comunicato il mancato riconoscimento o in quello dell'anno successivo, se la comunicazione è effettuata nell'ultimo quadrimestre.

L'esclusione delle risorse provenienti dall'Unione europea opera in spesa anche se le entrate (accertate per la parte corrente o riscosse per la parte in conto capitale) sono registrate in anni successivi, purché nel limite delle risorse assegnate.

Risorse connesse al Piano generale di censimento

Gli Enti locali individuati dal Piano generale di censimento di cui al comma 2 dell'articolo 50 del decreto legge n. 78 del 2010, come affidatari di fasi delle rilevazioni censuarie, escludono dal saldo finanziario in termini di competenza mista, rilevante ai fini della verifica del Patto, le risorse trasferite dall'ISTAT e le spese per la progettazione e l'esecuzione dei censimenti nei limiti delle stesse risorse trasferite dall'ISTAT.

Le predette disposizioni si applicano anche agli Enti locali individuati dal Piano generale del 6° censimento dell'agricoltura di cui al numero ISTAT SP/1275.2009 del 23 dicembre 2009 e di cui al comma 6, lettera a), dell'articolo 50 del decreto legge n. 78 del 2010.

Risorse connesse alla Autorità europea per la sicurezza alimentare (EFSA) e Scuola per l'Europa di Parma

Sono escluse, dal saldo rilevante ai fini della verifica del Patto di Stabilità Interno del Comune di Parma, le risorse provenienti dallo Stato e le spese sostenute per la realizzazione degli interventi straordinari volti all'adeguamento delle dotazioni infrastrutturali di carattere viario e ferroviario e alla riqualificazione urbana della Città di Parma connessi all'insediamento dell'Autorità Europea per la Sicurezza Alimentare (EFSA) e alla realizzazione della Scuola per l'Europa.

L'esclusione delle spese opera nei limiti di 14 milioni di euro per ciascuno degli anni 2012 e 2013.

Federalismo demaniale

Le procedure di spesa relative al trasferimento dei beni effettuato ai sensi della disciplina del federalismo demaniale di cui al decreto legislativo n. 85 del 2010 sono escluse dai vincoli relativi al rispetto del Patto di Stabilità Interno, per un importo corrispondente alle spese già sostenute dallo Stato per la gestione e la manutenzione dei beni trasferiti.

I criteri e le modalità per la determinazione dell'importo sono demandati ad apposito decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di cui al comma 3 dell'articolo 9 del citato decreto legislativo n. 85 del 2010.

Investimenti infrastrutturali

Per gli anni 2013 e 2014 sono escluse dal saldo finanziario le spese per investimenti infrastrutturali nei limiti definiti con decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, disciplinato dall'articolo 5, comma 1 del decreto legge n. 138 del 2011. Gli Enti che procedono, entro il 31 dicembre

dell'anno precedente, alla dismissione di partecipazioni azionarie in società esercenti servizi pubblici locali di rilevanza economica (escluso il servizio idrico) beneficiano di una quota del Fondo infrastrutture. La quota assegnata a ciascun Ente territoriale non può essere superiore ai proventi della dismissione effettuata. L'importo del Fondo è pari a 250 milioni di euro per ciascuno degli anni 2013 e 2014.

Esclusioni per i Comuni colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012

Per gli anni 2013 e 2014 il decreto legge n. 174 del 2012 all'articolo 11 dispone l'esclusione dal Patto di Stabilità Interno delle spese sostenute dai Comuni delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo interessati dagli eventi sismici verificatisi nei giorni 20 e 29 maggio 2012, con risorse proprie dei Comuni, provenienti da erogazioni liberali e donazioni da parte di cittadini privati e imprese, nei limiti di 10 milioni di euro per ciascun anno. L'ammontare delle spese da escludere dal Patto di Stabilità Interno è nei limiti di 9 milioni per i Comuni della regione Emilia Romagna, 0,5 milioni per i Comuni della regione Lombardia e 0,5 milioni per i Comuni della regione Veneto. Entro il 30 giugno del 2013 e del 2014 le Regioni devono comunicare gli importi al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'articolo 2, comma 6 del decreto legge n. 74 del 2012 dispone che i Presidenti delle Regioni Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto possono delegare ai Sindaci dei Comuni e ai Presidenti delle Province del proprio territorio le funzioni attribuite loro dal medesimo decreto legge. Pertanto, le assegnazioni di risorse dovute per le deleghe del Presidente della Regione e provenienti dal "fondo per la ricostruzione delle aree terremotate", nonché i relativi utilizzi, sono esclusi per gli anni 2012, 2013 e 2014 dal saldo utile per il rispetto del Patto di Stabilità Interno.

7. IL PATTO NEL BILANCIO DI PREVISIONE E DURANTE LA GESTIONE

La Legge di stabilità ha confermato l'obbligo di allegare al bilancio di previsione - sia annuale sia pluriennale - il prospetto di competenza mista, con il quale l'Ente dà conto del rispetto degli obiettivi del Patto nella fase delle previsioni di bilancio (articolo 31, comma 18 della legge n. 183 del 2011). Il prospetto è conservato dall'Ente.

Ovviamente, l'obbligo del rispetto del Patto di Stabilità Interno deve essere verificato anche con le successive variazioni nel corso dell'esercizio finanziario.

La finalità di tale disposizione è nella volontà di far sì che il rispetto delle regole del Patto rappresenti un vincolo all'attività programmatica dell'Ente, anche al fine di consentire all'organo consiliare di vigilare in sede di approvazione del bilancio.

Relativamente alla gestione della spesa l'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 2 del decreto legge n. 78 del 2009 prevede, a carico del funzionario che adotta provvedimenti con impegni di spesa, *“l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica”*. Ne discende, pertanto, che oltre a verificare le condizioni di copertura finanziaria prevista dall'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000, come richiamato anche nell'articolo 183 dello stesso TUEL, il predetto funzionario deve verificare anche la compatibilità della propria attività di pagamento con i limiti previsti dal Patto di Stabilità Interno e, in particolare, deve verificarne la coerenza rispetto al prospetto obbligatorio allegato al bilancio di previsione. La violazione dell'obbligo di accertamento in questione comporta responsabilità disciplinare e amministrativa a carico del predetto funzionario.

8. IL SISTEMA DI MONITORAGGIO E CONTROLLO

In tema di adempimenti gli Enti locali devono inviare:

- gli obiettivi programmatici;
- il monitoraggio semestrale;
- la certificazione finale.

L'invio degli obiettivi programmatici deve avvenire sulla base dei prospetti dimostrativi definiti da apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. I dati devono essere trasmessi entro 45 giorni dalla pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale. Il mancato invio entro il termine prestabilito determina come sanzione la considerazione dell'Ente quale inadempiente, facendo scattare le relative sanzioni (articolo 31, comma 19 della legge n. 183 del 2011).

Il monitoraggio semestrale delle informazioni riguardanti le risultanze in termini di competenza mista deve seguire il prospetto e le modalità definiti con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Pertanto, gli Enti soggetti al Patto devono trasmettere i dati entro 30 giorni dalla fine del periodo di riferimento, utilizzando il sistema appositamente previsto per il Patto di Stabilità Interno tramite il sito web della Ragioneria Generale dello Stato (articolo 31, comma 19 della legge n. 183 del 2011).

La certificazione finale del rispetto degli obiettivi annuali dovrà essere inviata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento. La mancata trasmissione della certificazione entro il termine costituisce inadempimento al Patto di Stabilità Interno e fa scattare tutte le relative sanzioni previste. Il prospetto dimostrativo dei risultati finali dovrà essere firmato, oltre che dal rappresentante legale e dal responsabile del servizio finanziario, anche dall'organo di revisione economico-finanziario. La certificazione priva delle tre richiamate sottoscrizioni non

è ritenuta valida ai fini dell'attestazione del rispetto del Patto di Stabilità Interno. La certificazione deve essere spedita a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, con esclusione di qualsiasi altro mezzo e, ai fini della verifica del rispetto del termine di invio, la data è comprovata dal timbro apposto dall'ufficio postale accettante.

La Legge di stabilità per il 2013 inasprisce le sanzioni nel caso in cui non vengano trasmesse le certificazioni della verifica del Patto di Stabilità Interno nel termine perentorio del 31 marzo.

Nel caso in cui la trasmissione avvenga in ritardo, ma entro i 60 giorni dall'approvazione del consuntivo, comunque attestando il rispetto del Patto di Stabilità Interno, all'Ente si applica la sanzione di cui al comma 26, lettera d), ossia il divieto di assumere personale a qualsiasi titolo.

Decorso il termine dei 60 giorni dall'approvazione del rendiconto il Presidente dei revisori dei conti, in qualità di commissario *ad acta*, provvede entro 30 giorni all'invio della certificazione sottoscritta dai soggetti previsti dalla legge. L'erogazione delle risorse o trasferimenti erariali è sospesa fino alla data di trasmissione della documentazione da parte del commissario *ad acta*.

La Legge di stabilità per il 2013 introduce il comma 20-*bis*, il quale stabilisce che i Comuni entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto possono inviare una nuova certificazione, se quest'ultima rileva un peggioramento del rispetto del Patto di Stabilità Interno.

I Comuni che accertano successivamente la violazione dei vincoli del Patto di Stabilità Interno devono darne comunicazione entro 30 giorni dall'accertamento dell'inadempienza. Per questi Enti scatteranno le sanzioni nell'anno successivo all'accertamento del mancato rispetto del Patto.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze potrà, qualora intervengano modifiche legislative alla disciplina del Patto, correggere i termini degli adempimenti relativi al monitoraggio e alla certificazione finale (articolo 31, comma 32 della legge n. 183 del 2011).

Resta in vigore la norma secondo la quale nel caso in cui dai conti della Tesoreria statale degli Enti locali si registrino prelevamenti non coerenti con gli impegni in materia di obiettivi di debito assunti dal Paese con l'Unione europea, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, adotta adeguate misure di contenimento dei prelevamenti (articolo 31, comma 21 della legge n. 183 del 2011).

Il Patto di Stabilità Interno rappresenta uno dei capisaldi dei controlli che le Sezioni regionali della Corte dei conti effettuano tramite i questionari sui bilanci preventivi e consuntivi (commi 166 e seguenti della legge finanziaria per il 2006), finalizzati:

- all'accertamento del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di Stabilità Interno;
- alla vigilanza sull'adozione da parte dell'Ente locale delle necessarie misure correttive;
- alla vigilanza sull'applicazione delle sanzioni e, affinché l'Ente inadempiente rispetti il limite agli impegni di parte corrente, il divieto di indebitamento, il divieto 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 a effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile. Tali Servizi, essendo chiamati a svolgere verifiche presso gli

Enti territoriali volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, si estendono anche al Patto di Stabilità Interno.

9. SANZIONI E PREMI

La Legge di stabilità per l'anno 2013 conferma le precedenti sanzioni:

- 1) il taglio delle risorse statali in misura pari allo scostamento rispetto all'obiettivo programmatico. In caso di incapienza dei fondi gli Enti devono versare la differenza all'entrata del bilancio dello Stato. La sanzione non si applica nel caso in cui il superamento degli obiettivi del Patto di Stabilità Interno sia determinato dalla maggiore spesa per interventi realizzati con la quota di finanziamento nazionale e correlati ai finanziamenti dell'Unione europea rispetto alla media della corrispondente spesa del triennio precedente;
- 2) il divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo medio dell'ultimo triennio. Il triennio da prendere in considerazione è quello precedente all'anno di applicazione della sanzione, pertanto l'Ente inadempiente al Patto 2012 non può impegnare nel 2013 oltre l'importo della spesa media 2010-2012. Tale limite non può essere superato neppure per introitare contributi assegnati da altri Enti da destinare in maniera vincolata su capitoli di spesa corrente (deliberazione n. 21 del 2011 della Corte dei conti del Piemonte);
- 3) il divieto di ricorrere all'indebitamento. I mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie per il finanziamento degli investimenti devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento del Patto nell'anno precedente. In assenza della predetta attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito.

- 4) Costituiscono indebitamento le operazioni di cui all'articolo 3, comma 17 della legge n. 350 del 2003, per cui rientrano nel divieto:
- quelle volte alla ristrutturazione di debiti verso fornitori che prevedano il coinvolgimento diretto o indiretto dell'Ente locale nonché ogni altra operazione contrattuale che, di fatto, anche in relazione alla disciplina europea sul partenariato pubblico-privato, si traduca in un onere finanziario assimilabile all'indebitamento per l'Ente locale;
 - operazione di indebitamento in leasing finanziario quando l'Ente non ha la facoltà, bensì l'obbligo, di riscattare il bene al termine del contratto;
- 5) il blocco delle assunzioni. Il divieto di assunzioni abbraccia il personale assunto a qualsiasi titolo. Sono inoltre vietati i contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi del blocco;
- 6) la riduzione del 30% delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza rispetto all'importo risultante al 30 giugno 2010.

Per il 2013 sono previste in via straordinaria alcune deroghe per le sanzioni:

- se i Comuni di Chioggia e Venezia, destinatari dei contributi per interventi di competenza di cui alla legge n. 798 del 1984, non dovessero raggiungere l'obiettivo di Patto a causa della mancata erogazione del contributo, non applicano la sanzione che stabilisce il blocco delle assunzioni, mentre quella che prevede il taglio del Fondo Sperimentale di Riequilibrio operata in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato è limitata a un importo non superiore al 5% delle entrate correnti registrate nell'ultimo consuntivo. In caso di incapienza dei predetti fondi gli Enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello

Stato le somme residue (articolo 1, comma 207 della Legge di stabilità per il 2013);

- per gli Enti locali che hanno avviato nel 2012 procedure di privatizzazione di società partecipate - con relativa riscossione realizzata entro il 28 febbraio 2013 - e che non hanno raggiunto l'obiettivo a causa della mancata riscossione nell'esercizio 2012, la riduzione del Fondo Sperimentale di Riequilibrio o del Fondo Perequativo è operata in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo programmatico predeterminato e comunque per un importo non superiore al 5% delle entrate correnti registrate nell'ultimo consuntivo. In caso di incapienza dei predetti fondi gli Enti locali sono tenuti a versare all'entrata del bilancio dello Stato le somme residue (articolo 1, comma 447 della Legge di stabilità per il 2013).

Nel caso in cui la violazione del Patto di Stabilità Interno sia accertata 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 del Patto di Stabilità Interno (articolo 31, comma 29 della legge n. 183 del 2011);
- si applicano tutte le sanzioni, con la precisazione che la rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza è applicata agli amministratori che erano in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione del Patto (articolo 31, comma 28 della legge n. 183 del 2011).

Il comma 17-*quinquies* dell'articolo 1 del decreto legge n. 35 del 2013 dispone in merito all'applicazione delle sanzioni nel caso di mancato adempimento del Patto di Stabilità Interno nell'anno 2012 da parte degli Enti locali.

La norma dispone che, laddove il mancato raggiungimento degli obiettivi previsti dal Patto per l'anno 2012, sia dovuto al pagamento dei debiti di cui al comma 1, vale a dire dei debiti certi, liquidi ed esigibili degli Enti locali maturati alla data del 31 dicembre 2012, la sanzione, ovvero la riduzione dei trasferimenti provenienti dai Fondi sperimentali di riequilibrio o perequativi in misura pari alla differenza tra il risultato registrato e l'obiettivo predeterminato, si applica limitatamente all'importo non imputabile ai predetti pagamenti, ferma restando l'applicazione delle sanzioni residue.

Quindi non si procede al taglio delle risorse fino all'importo complessivo dello sfioramento ma solo per quella parte di sfioramento non riconducibile a:

- debiti in conto capitale certi, liquidi ed esigibili da liquidarsi alla data del 31 dicembre 2012;
- debiti in conto capitale per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il 31 dicembre 2012, ivi inclusi i pagamenti delle Province in favore dei Comuni;
- debiti fuori bilancio in conto capitale riconosciuti alla data del 31 dicembre 2012 ovvero che presentavano i requisiti per il riconoscimento entro la medesima data.

Sono inoltre previste ulteriori sanzioni per i fenomeni elusivi:

- nullità dei contratti elusivi del Patto;
- responsabilità di tipo amministrativo.

La nullità dei contratti e degli atti elusivi delle regole del Patto decorre dal 6 luglio, data di entrata in vigore del decreto legge di riferimento (articolo 20, commi 10 e 11 del decreto legge n. 98 del 2011, ripresa dall'articolo 31, comma 30 della legge n. 183 del 2011).

L'ulteriore sanzione pecuniaria direttamente a carico degli amministratori e del responsabile del servizio economico-finanziario

(articolo 31, comma 31 della legge n. 183 del 2011) è di ammontare pari fino a dieci volte l'indennità di carica percepita al momento dell'elusione per i primi, fino a tre volte la mensilità (al netto degli oneri fiscali e previdenziali) per i secondi. Essa sarà stabilita dalle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti, nei casi in cui accertino che il rispetto del Patto è stato raggiunto mediante imputazioni contabili "scorrette" o attraverso altre forme elusive.

Si riporta l'estratto della circolare n. 5 del 7 febbraio 2013 della Ragioneria Generale dello Stato, contenente le misure antielusive delle regole del Patto di Stabilità Interno:

I commi 30 e 31 dell'articolo 31 della legge n. 183 del 2011 introducono misure volte ad assicurare il rispetto della disciplina del patto di stabilità interno da parte degli enti locali impedendo comportamenti elusivi.

In generale, si configura una fattispecie elusiva del patto di stabilità interno ogni qualvolta siano attuati comportamenti che, pur legittimi, risultino intenzionalmente e strumentalmente finalizzati ad aggirare i vincoli di finanza pubblica. Ne consegue che risulta fondamentale, nell'individuazione della fattispecie di cui ai richiamati commi 30 e 31, la finalità economico-amministrativa del provvedimento adottato.

In particolare, il comma 30 dispone la nullità dei contratti di servizio e degli altri atti posti in essere dagli enti locali che si configurino elusivi delle regole del patto.

L'elusione delle regole del patto di stabilità interno realizzata attraverso l'utilizzo dello strumento societario, si configura, ad esempio, quando spese valide ai fini del patto sono poste al di fuori del perimetro del bilancio dell'ente per trovare evidenza in quello delle società da esso partecipate e create con l'evidente fine di aggirare i vincoli del patto medesimo.

Sempre a fini esemplificativi, appaiono riconducibili alle forme elusive anche le ipotesi di evidente sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l'ente e le sue diramazioni societarie e para-societarie, nonché l'illegittima traslazione di pagamenti dall'ente a società esterne partecipate, realizzate, ad esempio, attraverso un utilizzo improprio delle concessioni e riscossioni di crediti.

Il comma 31, invece, introduce sanzioni pecuniarie per i responsabili di atti elusivi delle regole del patto o del rispetto artificioso dello stesso.

In particolare, il comma in parola assegna alle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti – qualora accertino che il rispetto del patto di stabilità interno sia stato artificiosamente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o altre forme elusive – il compito di irrogare le seguenti sanzioni pecuniarie:

- 1) agli amministratori che hanno posto in essere atti elusivi: fino a dieci volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione dell'elusione;*
- 2) al responsabile del servizio economico-finanziario: fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali.*

Al riguardo, si segnala che le verifiche della Corte dei conti dirette ad accertare il rispetto del patto di stabilità interno possono estendersi all'esame della natura sostanziale delle entrate e delle spese escluse dai vincoli in applicazione del principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma.

A titolo di esempio, una comune modalità di elusione potrebbe essere rappresentata dall'imputazione di poste in sezioni di bilancio – in entrata e in uscita – non rilevanti ai fini del patto che, al contrario, avrebbero dovuto essere imputate altrove. Ci si riferisce, ad esempio, all'allocazione tra le spese per

servizi per conto di terzi di poste che avrebbero dovuto trovare corretta appostazione tra le spese correnti, sulla base di quanto indicato nei principi contabili elaborati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali, o della contabilizzazione tra i servizi per conto di terzi di pagamenti relativi alla realizzazione di opere pubbliche finanziate, anche integralmente, da contributi in conto capitale ricevuti da parte di altri enti pubblici. In relazione a quest'ultima fattispecie, si segnala che il contributo in conto capitale ricevuto da parte dello Stato, della regione o da altro ente pubblico va contabilizzato al Titolo IV dell'entrata, mentre le relative spese vanno contabilizzate al Titolo II della spesa, così come vanno contabilizzati ai medesimi Titoli le riscossioni e i pagamenti effettuati. Non è consentito in alcun modo imputare i pagamenti tra i servizi per conto di terzi, anche quando esiste uno sfasamento temporale tra la riscossione del contributo concesso e il pagamento delle relative spese, ipotesi che si realizza, ad esempio, quando un ente locale anticipa 'per cassa' i pagamenti a causa di un ritardo nell'erogazione della provvista economica da parte del soggetto finanziatore.

Peraltro, l'impropria gestione delle cosiddette "partite di giro" non rappresenta l'unica ipotesi in cui l'elusione delle regole del patto di stabilità si associa a una non corretta redazione dei documenti di bilancio.

Un ulteriore esempio di fattispecie elusiva ricorre nei casi di evidente sovrastima delle entrate correnti o nei casi di accertamenti effettuati in assenza dei presupposti indicati dall'articolo 179 del decreto legislativo 267 del 2000.

Dal lato delle uscite, invece, rientrano tra le fattispecie elusive l'imputazione delle spese di competenza di un esercizio finanziario ai bilanci dell'esercizio o degli esercizi successivi ovvero quali oneri straordinari della gestione corrente (debiti fuori bilancio). Quest'ultimo fenomeno, qualora riguardi spese non impreviste di cui l'ente era a conoscenza entro il termine dell'esercizio di riferimento (da cui l'obbligo giuridico di provvedere alla loro contabilizzazione), può avere effetti elusivi dei limiti del patto.

Sempre a fini esemplificativi, sono da ritenersi elusive, nell'ambito delle valorizzazioni dei beni immobiliari, anche le operazioni poste in essere dagli enti locali con le società partecipate o con altri soggetti con la finalità esclusiva di reperire risorse finanziarie senza giungere a una effettiva vendita del patrimonio.

In proposito, si ricorda che, in base ai principi contabili europei, SEC 95, se l'acquisto da parte di un soggetto pubblico, non appartenente alle pubbliche Amministrazioni, di un cespite ceduto da una Pubblica Amministrazione, che controlla tale soggetto, avviene con finanziamento della predetta pubblica Amministrazione, non dà luogo a una vendita ma solo a una cessione patrimoniale.

La Legge di stabilità per il 2013 conferma il precedente meccanismo della cosiddetta "premieria".

Introdotta dall'articolo 1, comma 122 della legge n. 220 del 2010, come sostituito dall'articolo 7 comma 5 del decreto legislativo n. 149 del 2011 e successivamente modificato dall'articolo 1 comma 438 della legge n. 228 del 2012, anche per l'esercizio finanziario in corso viene rinnovata ai Comuni la possibilità di ridurre gli obiettivi programmatici del Patto di Stabilità Interno, per un importo complessivo commisurato agli effetti finanziari determinati dall'applicazione della sanzione operata a valere sul Fondo di Solidarietà Comunale per il 2013, in caso di mancato rispetto

del Patto di Stabilità Interno nel 2012, secondo le modalità individuate con apposito decreto ministeriale.

Per il 2013 è stato proposto ed approvato in Conferenza Stato-città ed autonomie locali un meccanismo in cui possono fare richiesta di riduzione dell'obiettivo di Patto i Comuni che nell'anno in corso devono sostenere spese inderogabili per:

1. Debiti relativi a sentenze esecutive, riconosciuti e finanziati ai sensi dell'art. 194 del decreto legislativo 267 del 18 agosto 2000 di importo superiore al 3% delle spese correnti impegnate nel 2012. Quando ad un Comune in corso d'anno viene disposta una sentenza esecutiva esso è obbligato a sostenere una spesa da cui potrebbe derivare il mancato rispetto del Patto.

2. donazioni modali private ricevute in anni precedenti al 2013 con riferimento ai pagamenti che devono essere effettuati nel 2013. Le risorse ricevute dai Comuni attraverso donazioni private negli anni precedenti possono essere difficilmente spendibili a causa dei meccanismi del Patto di Stabilità, che vincola gli Enti a recuperare spazi finanziari per poter spendere queste disponibilità liquide.

Ove le richieste dei Comuni fossero superiori al plafond messo a disposizione 2,15 milioni di euro, il decreto prevede che esse vengano soddisfatte proporzionalmente.

10. IL PATTO ORIZZONTALE NAZIONALE

Il decreto legge n. 16 del 2012 ha introdotto l'ulteriore strumento della redistribuzione degli obiettivi (Patto orizzontale) su scala nazionale fra gli Enti che hanno spazi finanziari da cedere e quelli che ne fanno richiesta, successivamente modificato dall'articolo 16 del decreto legge n. 95 del 2012.

Il Patto orizzontale nazionale consente ai Comuni che prevedono di conseguire un differenziale negativo, rispetto all'obiettivo programmatico previsto dalla normativa nazionale, di comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze, entro il termine perentorio del 15 luglio, l'entità degli spazi finanziari di cui necessitano nell'esercizio in corso per sostenere il pagamento di residui passivi in conto capitale.

Al contrario, i Comuni che prevedono di conseguire un differenziale positivo possono comunicare, entro la stessa data, gli spazi finanziari che cedono.

Agli Enti che cedono spazi finanziari viene riconosciuta, nel biennio successivo, una modifica migliorativa dell'obiettivo commisurata annualmente alla metà del valore degli spazi finanziari ceduti. A questo miglioramento, ovviamente, corrisponde un peggioramento degli obiettivi per gli Enti che acquisiscono maggiori spazi finanziari, per un importo annuale pari alla metà del miglioramento ottenuto nell'anno in cui è stata fatta la richiesta.

Nel caso in cui la richiesta di spazi finanziari fosse superiore rispetto a quelli ceduti, l'attribuzione viene effettuata in misura proporzionale ai maggiori spazi finanziari richiesti.

Sulla base delle richieste pervenute al Ministero dell'Economia e delle Finanze, la Ragioneria Generale dello Stato ha tempo fino al 10 settembre per aggiornare il prospetto degli obiettivi programmatici degli Enti interessati dalla rimodulazione dell'obiettivo.

Restano valide anche le finalità del Patto di stabilità orizzontale nazionale individuate dalla legge: gli spazi finanziari acquisiti devono obbligatoriamente essere utilizzati per il pagamento dei residui passivi in conto capitale. A tal fine, il rappresentante legale, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione economico-finanziaria devono attestare tale circostanza con la certificazione del rispetto del Patto da

trasmettere entro il 31 marzo, pena il mancato riconoscimento dei maggiori spazi ricevuti e la validità dei peggioramenti dei saldi obiettivo per il biennio successivo.

Per il 2013 il Patto orizzontale nazionale non è applicato in base a quanto disposto dal decreto legge n. 35 del 2013 all'articolo 1 comma 6.

11. IL PATTO REGIONALE INTEGRATO

A partire dall'anno 2014 le modalità di raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica delle Regioni, delle Province autonome e degli Enti locali del territorio possono essere concordate tra lo Stato e le Regioni (comprese le Province autonome), previo accordo in sede di CAL (Consiglio delle autonomie locali) e, ove non istituito, con i rappresentanti delle ANCI e delle UPI regionali.

Il Patto regionale integrato deve rispettare i criteri europei nella individuazione delle entrate e delle spese da considerare nel saldo valido per il Patto di Stabilità Interno. La Regione risponderà del mancato raggiungimento dell'obiettivo nei confronti dello Stato attraverso un maggiore concorso alla manovra nell'anno successivo, in misura pari all'importo sfiorato rispetto all'obiettivo complessivo. Sono confermate le sanzioni vigenti a carico degli Enti inadempienti e il monitoraggio a livello centrale, nonché il termine perentorio del 31 ottobre per la comunicazione degli obiettivi "regionalizzati" riferiti a ciascun Ente. Entro il 30 novembre 2013 un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, d'intesa con la Conferenza unificata, definirà le modalità di attuazione delle nuove regole e l'eventuale esclusione delle Regioni che in uno dei tre anni precedenti siano state inadempienti al Patto di Stabilità Interno o sottoposte ai piani di rientro dai deficit sanitari.

Anche per l'anno 2013 sono confermate le disposizioni relative al Patto di stabilità regionale, sia orizzontale sia verticale (commi da 138 a 142 dell'articolo 1 della legge n. 220 del 2010).

Estratto della Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 5 del 7 febbraio 2013
L.3

Il patto regionale integrato, originariamente previsto a decorrere dal 2013, è stato posticipato al 2014 in quanto non sono ancora disponibili le informazioni necessarie per poter calcolare il saldo obiettivo delle regioni coerente con i criteri europei e al netto della gestione sanità, secondo le modalità previste dal Titolo II del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Tali informazioni saranno disponibili a partire dal 2014.

Già con l'articolo 20 del decreto legge n. 98 del 2011 il legislatore ha introdotto l'obbligo della individuazione di un nuovo patto di stabilità interno fondato, nel rispetto dei principi del federalismo fiscale di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), della legge 5 maggio 2009, n. 42, sui saldi, sulla virtuosità degli enti e sulla riferibilità delle regole a criteri europei con riferimento all'individuazione delle entrate e delle spese valide per il patto, alludendo in tale ultima previsione alle regole del Sistema dei Conti europei (SEC) utilizzate per la costruzione dell'aggregato dell'indebitamento netto.

Le poste che determinano l'indebitamento netto sono registrate secondo il criterio della competenza economica, che si basa sul momento in cui maturano gli effetti economici e non su quello in cui la transazione avviene formalmente o dà luogo a flussi di fondi. In assenza di sistematiche e ordinarie rilevazioni dei fatti di gestione secondo le regole della competenza economica vengono assunti il momento dell'impegno o del pagamento della spesa in relazione al criterio di classificazione (competenza giuridica o cassa) che, per la specifica natura della spesa, più si avvicina alle regole europee (Sec '95).

Si ritiene, pertanto, utile fin d'ora indicare le principali modalità ritenute idonee per ricondurre al criterio della competenza economica (accrual), secondo il sistema Sec '95, le singole poste di bilancio, registrate dagli enti territoriali, in vista della futura introduzione del saldo eurocompatibile.

Dal lato delle spese, non sono considerate le partite finanziarie relative alle partecipazioni e ai conferimenti, ad eccezione dei conferimenti per ripiano perdite delle società partecipate, ritenuti trasferimenti a fondo perduto in conto capitale alle imprese e, quindi, registrati per cassa. Analogamente, sono registrate per cassa le spese sostenute per ripiano perdite e inserite tra gli oneri straordinari della gestione corrente, nell'ambito delle spese correnti.

Dal lato delle entrate, le sanzioni per violazione del codice della strada sono considerate come trasferimenti da famiglie, mentre le entrate per permessi da costruire sono considerate come imposte sulla produzione. Le alienazioni di titoli e di partecipazioni sono escluse dal saldo.

In base ai predetti criteri, tutti i trasferimenti, comprese le partecipazioni, le entrate devolute, i tributi speciali e le altre entrate tributarie proprie e le voci assimilate ai trasferimenti come sopra descritto, sia in entrata che in uscita rilevano per cassa, mentre le entrate da imposte, comprese le entrate per permessi da costruire, vengono registrate per competenza.

Lo schema che segue riassume le riclassificazioni appena descritte.

SALDO EURO COMPATIBILE

SPESE			IMPEGNI	PAGAMENTI (competenza + residui)
a	+	TITOLO I	x	
b	-	Trasferimenti correnti	x	
c	+	Trasferimenti correnti		x
d	-	Oneri straordinari della gestione corrente (oneri diversi dai consumi intermedi)	x	
e	+	Oneri straordinari della gestione corrente (oneri diversi dai consumi intermedi)		x
f	-	Imposte e tasse	x	
g	+	Imposte e tasse		x
h=a-b+c+d+e-f+g			TOTALE TITOLO I	
i	+	TITOLO II		x
l	-	Acquisizione di titoli		x
m	-	Partecipazioni azionarie		x
n	-	Conferimenti di capitali NON per ripiano di perdite		x
o	-	Concessione crediti e anticipazioni		x
p=i-l-m-n-o			TOTALE TITOLO II	
			TOTALE SPESE	
ENTRATE			ACCERTAMENTI	INCASSI (competenza + residui)
q	+	TITOLO I	x	
r	-	Compartecipazione tributi	x	
s	+	Compartecipazione tributi		x
t	-	Entrate devolute (fondo sperimentale di riequilibrio)	x	
u	+	Entrate devolute (fondo sperimentale di riequilibrio)		x
v	-	Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie	x	
z	+	Tributi speciali ed altre entrate tributarie proprie		x
aa=q-r+s-t+u-v+z			TOTALE TITOLO I	
ab	+	TITOLO II		x
ac	+	TITOLO III	x	
ad	-	Sanzioni amministrative, ammende, oblazioni (comprese le sanzioni per violazioni del codice della strada)	x	
ae	+	Sanzioni amministrative, ammende, oblazioni (comprese le sanzioni per violazioni del codice della strada)		x
af	-	Proventi diversi	x	
ag	+	Proventi diversi		x
ah=ac-ad+ae-af+ag			TOTALE TITOLO III	
			TOTALE ENTRATE CORRENTI	
ai	+	TITOLO IV		x
al	-	Entrate da permessi da costruire		x
am	+	Entrate da permessi da costruire	x	
an	-	Alienazioni di titoli		x
ao	-	Riscossione crediti		x
ap=ai-al+am-an-ao			TOTALE TITOLO IV	
			TOTALE ENTRATE	

12. IL PATTO VERTICALE INCENTIVATO

La Legge di stabilità per il 2013, articolo 1 commi 122 e seguenti, ripresenta il meccanismo del Patto verticale incentivato.

La norma, modificata successivamente dal decreto legge n. 35 del 2013, stabilisce per le Regioni a statuto ordinario, Sicilia e Sardegna un contributo massimo di 1.272 milioni di euro destinato all'estinzione anche parziale del debito, condizionato a quanto le Regioni stesse mettono a disposizione dei Comuni e delle Province del proprio territorio in termini di spazi finanziari, tramite il meccanismo del Patto regionale verticale.

Dei 1.272 milioni di euro, 954 sono destinati ai Comuni, di cui almeno il 50% è destinato ai Comuni con popolazione compresa tra i 1.000 e 5.000 abitanti. In particolare, le Regioni sono destinatarie di un contributo pari all'83,33% degli spazi finanziari ceduti ai Comuni nei limiti degli importi indicati per ciascuna Regione nella tavola sottostante. Ciò implica che per i Comuni potrebbero essere disponibili almeno 1.145 milioni di euro.

Tavola 3.2

Regione	Ripartizione dell'incentivo per spazi ceduti a Province	Ripartizione dell'incentivo per spazi ceduti a Comuni
ABRUZZO	7.289.390	21.868.169
BASILICATA	4.897.789	14.693.366
CALABRIA	12.125.555	36.376.664
CAMPANIA	28.041.606	84.124.817
EMILIA-ROMAGNA	20.758.984	62.276.952
LAZIO	31.905.284	95.715.851
LIGURIA	7.758.771	23.276.313
LOMBARDIA	44.297.820	132.893.461
MARCHE	7.812.199	23.436.598
MOLISE	2.561.057	7.683.171
PIEMONTE	21.819.041	65.457.123
PUGLIA	20.152.051	60.456.152
SARDEGNA	19.867.953	59.603.858
SICILIA	48.133.617	144.400.852
TOSCANA	18.667.569	56.002.706
UMBRIA	5.387.532	16.162.597
VENETO	16.525.353	49.576.059
Totale	318.001.570	954.004.710

Fonte: decreto legge n. 35 del 2013

Gli spazi finanziari sono ceduti dalle Regioni attraverso le stesse modalità definite dal comma 138 delle legge n. 220 del 2010, ossia con il cosiddetto "Patto regionale verticale". Le Regioni hanno tempo fino al 30 giugno per il 2013 (termine perentorio) ed entro il 31 maggio per il 2014 per comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze gli spazi finanziari ceduti a ciascun Comune e gli elementi informativi necessari per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica, al fine di consentire al Ministero di verificare che la somma degli spazi ceduti sia pari al peggioramento dell'obiettivo della Regione.

I Comuni possono utilizzare gli spazi finanziari ceduti dalla Regione per favorire il pagamento di obbligazioni di conto capitale.

Per gli Enti sperimentatori della nuova contabilità pubblica, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo n. 118 del 2011, la circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 5 del 7 febbraio 2013 precisa che, " *i maggiori spazi finanziari sono destinati anche ai pagamenti per impegni in conto capitale già assunti al 31 dicembre del 2012, con imputazione all'esercizio 2013*". Questa puntualizzazione consente agli Enti locali in sperimentazione di allocare correttamente la spesa secondo il principio generale della competenza finanziaria, senza restare esclusi dalla facoltà concessa dalla norma. Secondo il principio, infatti, le somme già iscritte a residuo devono essere reimputate nell'esercizio in cui le obbligazioni giuridiche passive scadono, eliminando contestualmente i residui passivi.

13. IL PATTO REGIONALE

Sopravvivono i 2 sistemi di Patto regionale previgenti (verticale e orizzontale), ai quali si aggiunge il Patto verticale incentivato sopra esposto.

Le Regioni possono infatti intervenire con gli Enti del proprio territorio in base a quanto stabilito dalla Legge di stabilità per l'anno 2011 (legge n.

220 del 2010), continuando ad avvalersi sia del Patto regionale “verticale” - in via autonoma rispetto al Patto verticale incentivato - sia del Patto regionale “orizzontale”.

In particolare il Patto regionale verticale, disciplinato dai commi 138, 138-bis, 139, 140 e 143 dell’articolo 1 della legge n. 220 del 2010, prevede che la Regione possa riconoscere maggiori spazi di spesa ai propri Enti locali compensandoli con un peggioramento del proprio obiettivo in termini di competenza o di cassa. I maggiori spazi di spesa si concretizzano, per gli Enti locali, in un aumento dei pagamenti in conto capitale; contestualmente le Regioni rideterminano il proprio obiettivo di cassa e/o di competenza attraverso una riduzione dei pagamenti finali in conto capitale e/o una riduzione degli impegni di parte corrente soggetti ai limiti del Patto di Stabilità Interno. A tal fine, ai sensi del comma 138-bis, le Regioni definiscono i criteri di virtuosità e le modalità operative, previo confronto in sede di Consiglio delle autonomie locali.

Per accedere al Patto regionale verticale il comma 140 della Legge di stabilità per il 2011 prevede che gli Enti locali comunichino all’ANCI, all’UPI e alle Regioni e Province autonome, entro il 15 settembre di ciascun anno, l’entità dei pagamenti che possono effettuare nel corso dell’anno. Le Regioni e le Province autonome, entro il termine perentorio del 31 ottobre, comunicano al Ministero dell’Economia e delle Finanze, con riguardo a ciascun Ente beneficiario, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell’equilibrio dei saldi di finanza pubblica.

La cessione degli spazi finanziari da parte della Regione e l’utilizzo dei relativi spazi finanziari da parte dei Comuni sono disciplinati dal comma 138 della legge n. 220 del 2010, che rinvia alla disciplina regionale, in ogni caso con la finalità di favorire soltanto i pagamenti dei residui passivi in conto capitale.

Il Patto regionale, inoltre, è utilizzato per far fronte a situazioni di emergenza.

Infatti il decreto legge n. 43 del 2013 dispone una deroga per il Patto di stabilità attraverso le procedure previste per il Patto regionale verticale, disciplinato dai commi 138 e 140 dell'articolo 1 della legge n. 220 del 2010 per il sisma del Molise, dell'Emilia Romagna, Lombardia e Veneto, e dell'Abruzzo per agevolare la definitiva ripresa delle attività e consentire la completa attuazione dei piani per la ricostruzione e per il ripristino dei danni causati dagli eventi sismici. Nel dettaglio per l'anno 2013 sono ridotti gli obiettivi del Patto di Stabilità Interno nel limite di:

- 15 milioni di euro per il sisma dell'ottobre e novembre 2002 in Molise (articolo 6-bis, decreto legge n. 43 del 2013);
- 50 milioni di euro per gli Enti locali della regione Emilia-Romagna per eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 (articolo 6-quinquies, decreto legge n. 43 del 2013);
- 5 milioni di euro per gli Enti locali della regione Lombardia per eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 (articolo 6-quinquies, decreto legge n. 43 del 2013);
- 5 milioni di euro per gli Enti locali della regione Veneto per eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 (articolo 6-quinquies, decreto legge n. 43 del 2013);
- 30 milioni di euro per gli Enti locali della regione Abruzzo per il sisma dell'aprile 2009 (articolo 6-quinquies, decreto legge n. 43 del 2013).

Tavola 3.3

I VARI PATTI

Definizione	Riferimenti normativi	Contenuto	Scadenze
Patto orizzontale nazionale	articolo 4-ter commi da 1 a 8 decreto legge n. 16 del 2012	i Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del Patto di Stabilità Interno a favore di tutti gli altri Comuni del territorio nazionale	15 luglio: i Comuni indicano la cessione o la richiesta di spazi finanziari; 10 settembre: la RGS aggiorna i prospetti del monitoraggio
Patto verticale incentivato	articolo 1 commi da 122 a 125 legge n. 228 del 2012	la Regione cede spazi ai Comuni per effettuare pagamenti in conto capitale e riceve in cambio dallo Stato un contributo per ridurre il debito regionale	30 giugno: le Regioni possono modificare la tabella 1; 30 giugno per il 2013 e il 31 maggio per il 2014: le Regioni devono comunicare gli importi destinati ai singoli Comuni; I comuni devono comunicare le richieste di spazi prima della comunicazione della Regione a RGS
Patto orizzontale regionale	articolo 1 commi 141-142 legge n. 220 del 2010	i Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del Patto di Stabilità Interno a favore dei Comuni della propria regione	15 ottobre i Comuni comunicano gli spazi che cedono o desiderano acquisire; 31 ottobre le Regioni comunicano il nuovo obiettivo agli Enti locali e alla RGS
Patto verticale regionale	articolo 1 commi 138-140 legge n. 220 del 2010	la Regione cede spazi ai Comuni per effettuare pagamenti in conto capitale	15 settembre: l'Ente locale comunica l'entità dei pagamenti che può effettuare; 31 ottobre: la Regione comunica agli Enti e alla RGS gli spazi finanziari concessi
Patto regionale integrato	articolo 32 comma 17 legge n. 183 del 2011	unico obiettivo per tutti gli Enti locali della regione. Saldo euro compatibile	A decorrere dal 2014

14. LE PROSPETTIVE DI MODIFICA DEL PATTO DI STABILITÀ INTERNO

L'articolo 28, comma 11-ter del decreto legge n. 201 del 2011 introduce, infine, la prospettiva della ridefinizione delle regole del Patto di Stabilità Interno, con lo scopo di potenziare l'efficacia nel coordinamento della finanza pubblica.

A tal proposito ANCI e IFEL propongono di rivedere le regole del Patto di Stabilità Interno. Va ricordato che le manovre di risanamento della finanza pubblica, attraverso il Patto di Stabilità Interno, hanno prodotto una fortissima contrazione della spesa in conto capitale negli ultimi 5 anni e l'accumulo nelle casse dei Comuni di 13 miliardi di euro.

Gli interventi proposti sono:

- lo sblocco delle risorse, il quale deve avvenire attraverso un intervento straordinario che consenta per un solo anno il riassorbimento di situazioni pregresse, senza compromettere il duro percorso di risanamento che i Comuni in questi anni hanno messo in atto; tale misura comporterebbe il peggioramento del deficit per un solo anno, senza effetti negativi stabili sulla finanza pubblica;
- per evitare che si crei nuovamente una simile situazione è necessario - nel breve periodo - il passaggio dall'avanzo al pareggio di bilancio, per adottare una regola stabile - *golden rule* - che comporti equilibrio di parte corrente e limite all'indebitamento, in modo da consentire una equilibrata politica di investimenti.

15. LA SPENDING REVIEW

La Legge di stabilità per il 2013 modifica gli importi in tema di riduzione e di razionalizzazione della spesa di Pubbliche Amministrazioni centrali e locali.

Per l'anno 2013 la riduzione di risorse per i Comuni in ragione della *spending review* ammontava originariamente a 2 miliardi e 500 milioni; nel corso dell'approvazione della Legge di stabilità, anche a seguito delle forti pressioni dell'ANCI, il taglio è stato ridotto di 250 milioni di euro per il solo 2013.

Quindi, per l'esercizio finanziario in corso è stabilita una riduzione dei trasferimenti erariali destinati ai Comuni delle Regioni a Statuto Ordinario e di Sicilia e Sardegna pari a 2.250 milioni di euro. Non essendo stato raggiunto un accordo in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, le riduzioni delle risorse in questione saranno effettuate con decreto del Ministero dell'Interno, operando un taglio lineare in proporzione alle spese sostenute per consumi intermedi secondo dati SIOPE 2011.

Il decreto legge n 35 del 2013 modifica la disposizione in commento. In particolare, viene soppressa per il 2013 la possibilità dell'accordo e la data entro il quale il Ministero dell'Interno doveva provvedere con proprio decreto alla riduzione delle risorse assegnate. Inoltre è introdotto per gli anni 2013 e successivi un nuovo criterio su cui calcolare la riduzione: le riduzioni sono determinate (mediante decreto ministeriale) in proporzione alla media delle spese sostenute per consumi intermedi nel triennio 2010-2012 desunte dal SIOPE, fermo restando che la riduzione per abitante per ciascun Ente non può assumere valore superiore al 250% della media costituita dal rapporto fra riduzioni calcolate sulla base dei dati SIOPE 2012-2012 predetti e la popolazione residente in tutti i Comuni, per classe demografica.

Le assegnazioni erariali saranno ridotte di 2.500 milioni di euro per l'anno 2014 e 2.600 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015.

L'articolo 11, comma 2 del decreto legge n. 174 del 2011 dispone che per gli anni 2012 e 2013 ai Comuni terremotati non si applica il taglio della *spending review*, fermo restando il complessivo importo delle riduzioni.

In caso di incapienza, si procede al recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate attraverso la trattenuta dell'incasso IMU di competenza del Comune e versato allo Stato contestualmente all'IMU statale. Qualora anche l'IMU risulti incapiente, il recupero viene effettuato sulla disponibilità della contabilità speciale 1778 dell'Agenzia dell'Entrate - fondi di bilancio, che sarà poi reintegrata con successivi versamenti dell'IMU.

Posizione ANCI anno 2013

L'Associazione ha prontamente rappresentato sia in sede tecnica che in sede politica le perplessità in merito alla metodologia e alla quantificazione di tale operazione, inviando una lettera ai Ministri competenti.

In merito alla quantificazione

Il sacrificio finanziario richiesto ai Comuni, attraverso una diminuzione delle risorse per un importo complessivo di 2 miliardi e 250 milioni di euro, equivale per l'anno in corso al 30% delle assegnazioni statali dell'anno 2012 e al 9% della spesa per consumi intermedi effettuata nel 2011. Tale misura si somma a quelle già previste per il comparto comunale che, nei soli due anni appena trascorsi, valgono quasi 4 miliardi di euro in termini di taglio di risorse. L'introduzione dell'IMU, al netto dello sforzo fiscale locale, ha inoltre comportato un'ulteriore riduzione di un miliardo di euro di entrate. Pertanto, i bilanci dei Comuni non possono assorbire un altro taglio di tale entità senza mettere a rischio i servizi erogati ai cittadini e la tenuta amministrativa degli Enti stessi.

In merito alla metodologia

Con l'utilizzo delle voci SIOPE per consumi intermedi si tiene conto non solo della spesa diretta per beni e servizi, che ammonta a soli 6 miliardi di euro, ma anche della spesa relativa ai contratti di servizio, inclusi quelli coperti da tariffa, che non dovrebbero concorrere alla valida composizione del flusso di spesa aggregabile dalla *spending review*.

Il quadro normativo richiama la possibilità di utilizzare la metodologia dei fabbisogni standard come criterio di riparto, invertendone la funzione prevista dalla legge n. 42 del 2009, ossia quella di assegnare risorse per assicurare alla collettività la fruizione dei servizi a costi standard. Nel 2012 è stato possibile accelerare il percorso di avvicinamento agli standard in quanto la cifra richiesta era vicina agli scostamenti rilevabili, mentre l'obiettivo di riduzione per il 2013 non poteva essere gestito come un efficientamento della spesa, principalmente a causa dell'entità oltremodo onerosa, configurandosi invece come un vero e proprio taglio di spesa.

È per queste ragioni che ANCI non ha proposto alcuna metodologia di riparto, come previsto dall'articolo 16, comma 6 del decreto legge n. 95 del 2012, ponendo invece con forza il tema della insostenibilità della riduzione di risorse disposta.

In merito alla nuova metodologia

La modifica apportata all'articolo 16 comma 6 del decreto legge spending review ha solo il vantaggio di introdurre una clausola per garantire la sostenibilità del taglio.

Resta immutato l'importo del taglio, che i Comuni non sono comunque in grado di assorbire, e inoltre il cambiamento della base di calcolo comporta solo una diversa distribuzione dei tagli. Ciò potrebbe comportare differenze anche importanti con le eventuali stime effettuate dai comuni con la vecchia base di calcolo.

L'articolo 16, comma 6-bis del decreto legge n. 95 del 2012 stabiliva che per il solo anno 2012 ai Comuni soggetti al Patto di Stabilità Interno non si applicasse la riduzione delle assegnazioni statali di cui al comma 6, ma tali Enti dovevano ridurre anticipatamente il debito per un ammontare di pari importo. Qualora il Comune nel 2012 non abbia adempiuto a tale disposizione vedrà ridursi nel 2013 le assegnazioni statali per un importo pari al valore della riduzione non operata nel 2012. Nel 2013 l'obiettivo del Patto di Stabilità Interno di ciascun Ente sarà migliorato di un importo pari al recupero effettuato dal Ministero dell'Interno nel medesimo anno per effetto della mancata applicazione della norma che obbligava l'estinzione anticipata del debito.

CAPITOLO 4

I NUOVI CONTROLLI E I VINCOLI DI SPESA

Le modalità di funzionamento e il sistema dei controlli degli Enti locali sono stati profondamente modificati dalla legge n. 213 del 2012, con la quale è stato convertito il decreto legge n. 174 del 2012.

Il rinnovato quadro normativo intende migliorare la trasparenza, la correttezza dell'azione amministrativa e il rispetto degli equilibri di bilancio. Sono rafforzati i controlli interni ed esterni anche attraverso l'attribuzione di maggiori competenze alla Corte dei conti e al Prefetto. Sono attribuite maggiori competenze anche ai Segretari e ai Responsabili finanziari. Contestualmente, una serie di nuove norme su tetti e limitazioni di spesa è posta sempre in capo agli Enti locali.

1 LE PRINCIPALI FINALITÀ PERSEGUITE DAL DECRETO LEGGE 174/2012

Il decreto legge n. 174 del 2012 apporta modifiche al decreto legislativo n. 149 del 2011, recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni, a norma degli articoli 2, 17 e 26 della legge n. 42 del 2009, rivedendo profondamente anche il Testo Unico sugli Enti locali (TUEL) approvato con il decreto legislativo n. 67 del 2000.

Le modifiche introdotte riprendono anche proposte già contenute nel disegno di legge di modifica del TUEL - da tempo all'esame del Parlamento - e perseguono le seguenti finalità:

- a) sono chiarite le modalità attraverso le quali deve essere predisposta da parte dei Sindaci e dei Presidenti delle Province la relazione di fine e di inizio mandato;
- b) con gli articoli 147 e seguenti sono riscritte le norme relative ai controlli interni (le modalità devono essere definite con regolamento approvato dal Consiglio entro 90 giorni dall'entrata in vigore del

decreto legge n. 174 del 2012, cioè entro il 10 gennaio 2013) e sui controlli esterni;

- c) sono fortemente rafforzate le competenze e le responsabilità del responsabile finanziario, del segretario, dell'organo di revisione, della Corte dei conti e del Prefetto;
- d) il Consiglio dovrà essere molto più informato e responsabilizzato circa la regolarità della gestione e sulla situazione degli equilibri finanziari;
- e) sono create le premesse per rendere questi molteplici controlli più credibili in quanto, in caso di cattivo funzionamento, è previsto lo scioglimento del Consiglio;
- f) sono anche previste nuove modalità per individuare gli Enti strutturalmente deficitari, per i quali è prevista la possibilità di accedere a un Fondo rotativo, che in sostanza, a certe condizioni, garantisce un'anticipazione da parte dello Stato, da restituire senza interessi in 5 o 10 anni;
- g) per gli Enti con più di 15.000 abitanti è previsto che semestralmente venga inviato un report alla Sezione di controllo della Corte dei conti e al Consiglio attestante la regolarità della gestione.

Di seguito queste novità vengono commentate in modo dettagliato.

2 LE MODIFICHE AL DECRETO LEGISLATIVO 149/2011

2.1 Relazione di fine mandato

L'articolo 1-bis del decreto legge n. 174 del 2012 modifica l'articolo 4 del decreto legislativo n. 149 del 2011, cosiddetto "premi e sanzioni per gli Enti locali", modificando la disciplina che regola la predisposizione della relazione di fine mandato e introducendo l'obbligo della relazione di inizio mandato, da inviare alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Il decreto legislativo n. 149 del 2011 obbliga invece i Comuni a redigere la relazione di fine mandato, per garantire il coordinamento della finanza pubblica e il principio di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa. La relazione di fine mandato deve contenere la descrizione dettagliata delle principali attività normative e amministrative svolte durante il mandato, in particolare per quanto concerne:

- a) sistema ed esiti dei controlli interni;
- b) eventuali rilievi della Corte dei conti;
- c) azioni intraprese per il rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati e stato del percorso di convergenza verso i fabbisogni standard;
- d) situazione finanziaria e patrimoniale, evidenziando anche le eventuali carenze riscontrate nella gestione degli Enti controllati dal Comune o dalla Provincia ai sensi dei numeri 1 e 2 del comma primo dell'articolo 2359 del codice civile, indicando le azioni intraprese per porvi rimedio;
- e) azioni intraprese per contenere la spesa e stato del percorso di convergenza ai fabbisogni standard, affiancato da indicatori quantitativi e qualitativi relativi agli output dei servizi resi, anche utilizzando come parametro di riferimento realtà rappresentative dell'offerta di prestazioni con il miglior rapporto qualità-costi;
- f) quantificazione della misura dell'indebitamento provinciale o comunale.

Lo schema tipo per la relazione di fine mandato deve essere adottato entro 90 giorni dall'entrata in vigore della norma (8 dicembre 2012) con atto non regolamentare del Ministero dell'Interno, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze e d'intesa con la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Per i Comuni con popolazione inferiore a

5.000 abitanti deve essere adottato uno schema tipo semplificato. In caso di mancata adozione dello schema, i Comuni devono comunque provvedere alla predisposizione della relazione di fine mandato.

Entro 90 giorni dalla scadenza del mandato deve essere redatta la relazione di fine mandato da parte del responsabile finanziario o del segretario generale e sottoscritta dal Sindaco.

La relazione deve essere certificata dal revisore entro 10 giorni successivi alla sottoscrizione e deve essere trasmessa al tavolo tecnico interistituzionale ,da istituire presso la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica.

Compito del tavolo tecnico interistituzionale è la verifica della conformità di quanto esposto con i dati finanziari e la redazione di un apposito rapporto da inviare al Sindaco entro 20 giorni. La relazione di fine mandato e il rapporto del tavolo tecnico devono essere inviati alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. Tale impegno è a carico del Comune.

In caso di scioglimento anticipato del Consiglio comunale, la sottoscrizione e la certificazione della relazione di fine mandato devono avvenire entro i 15 giorni dal provvedimento di indizione delle elezioni. Le osservazioni del tavolo tecnico devono pervenire entro 15 giorni e la relazione di fine mandato deve essere pubblicata sul sito del Comune il giorno successivo dal ricevimento del rapporto del tavolo tecnico.

La relazione deve essere inoltre inviata, entro 10 giorni dalla sottoscrizione da parte del Sindaco, anche alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

In caso di mancato adempimento al Sindaco, al Presidente della Provincia e, qualora non sia stata predisposta la relazione, al responsabile del

servizio finanziario o al segretario generale, è ridotto della metà l'importo della indennità di mandato o degli emolumenti per i 3 mesi successivi.

Il Sindaco deve dare comunicazione motivando la mancata pubblicazione sul sito. La comunicazione deve essere pubblicata sul sito istituzionale dell'Ente.

La disciplina crea diverse incertezze in merito alla sua applicazione. Innanzitutto, lo schema di decreto per la relazione di fine mandato doveva essere approvato nei tempi utili per permettere agli Enti di provvedere, entro i 90 giorni dalla fine del mandato, di redigere la relazione. Lo schema di relazione di fine mandato è stato predisposto dal Ministero dell'Interno, affrontando e risolvendo però solo in parte alcune problematiche aperte, mentre il tavolo tecnico interistituzionale, che doveva essere istituito presso la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, non si è ancora insediato, pertanto i Comuni non possono assolvere l'adempimento relativo all'invio della relazione per l'eventuale istruttoria sulla medesima.

In Conferenza Stato-città ed autonomie locali è stato approvato lo schema di relazione di fine mandato predisposto dal Ministero dell'interno e sono state accolte le osservazioni dell'ANCI per risolvere le criticità sopra evidenziate.

Le soluzioni adottate sono:

- per il solo 2013 la relazione di fine mandato deve essere redatta non oltre il quarantacinquesimo giorno antecedente la data di scadenza del mandato;
- in attesa che venga istituito il tavolo interistituzionale la relazione deve essere inviata alla Conferenza Stato-città ed autonomie locali;

- nel caso in cui gli Enti abbiano sottoscritto la relazione di fine mandato prima dell'emanazione del decreto contenente lo schema di relazione non sono tenuti alla elaborazione del nuovo schema.

Con decreto del Ministero dell'Interno del 26 aprile 2013, di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, sono stati approvati gli schemi tipo di relazione di fine mandato dei Presidenti delle Province e dei Sindaci dei Comuni con popolazione superiore o uguale a 5.000 abitanti, nonché lo schema tipo di relazione di fine mandato in forma semplificata per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti. Il decreto ministeriale è stato pubblicato, per comunicato, nella Gazzetta Ufficiale n. 124 del 29 maggio 2013.

2.2 Relazione di inizio mandato

Il decreto legge n. 174 del 2012 introduce, dopo l'articolo 4 del decreto legislativo n. 149 del 2011, l'articolo 4-bis.

Gli Enti locali sono tenuti a redigere la relazione di inizio mandato, finalizzata a verificare la situazione finanziaria, patrimoniale e di indebitamento dell'Ente, con lo scopo di garantire il coordinamento della finanza pubblica, il rispetto dell'unità economica e giuridica della Repubblica e il principio di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa.

La relazione di inizio mandato è predisposta dal responsabile finanziario o dal segretario ed è sottoscritta entro 90 giorni dal Presidente della Provincia o dal Sindaco. Se esistono i presupposti, possono avviare le procedure per il riequilibrio finanziario.

2.3 Controllo del Ministero dell'Economia e delle Finanze

L'articolo 5 del decreto legislativo n. 149 del 2011 stabilisce che la Ragioneria Generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità

della gestione amministrativo-contabile delle Amministrazioni pubbliche, in relazione a situazioni di squilibrio finanziario, sulla base di tre indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
- d) aumento non giustificato delle spese in favore dei gruppi consiliari e degli organi istituzionali (c-bis).

Le verifiche sono attivate attraverso l'analisi dei dati SIOPE - rispetto ai primi tre indicatori citati - e mediante le rilevazioni del Ministero dell'Interno. Per le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano le verifiche sono effettuate anche tramite le rilevazioni del Dipartimento per gli affari regionali, il turismo e lo sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri rispetto all'indicatore di aumento non giustificato delle spese in favore dei gruppi consiliari e degli organi istituzionali.

Nel caso in cui vengano riscontrati squilibri finanziari, il Ministero dell'Economia e delle Finanze deve darne comunicazione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti competente per territorio.

3 LE MODIFICHE AL TESTO UNICO DEGLI ENTI LOCALI

L'articolo 3 della legge n. 213 del 2012 riporta numerose modifiche al TUEL.

3.1 Obblighi di trasparenza per gli amministratori

L'articolo 3, comma 1, introduceva nel TUEL l'articolo 41-bis (obblighi di trasparenza dei titolari di cariche elettive e di governo). Il decreto legislativo n. 33 del 14 marzo 2013 recante disposizioni in materia di "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche

amministrazioni” ha abrogato il citato articolo 41-*bis* e ha disciplinato gli obblighi di pubblicazione concernenti i componenti degli organi di indirizzo politico, richiamando le disposizioni della legge n. 441 del 5 luglio 1982 recante “Disposizioni per la pubblicità della situazione patrimoniale di titolari di cariche elettive e di cariche direttive di alcuni enti”, come modificata dall’articolo 52 del decreto stesso. Pertanto, relativamente a tali obblighi, gli Enti devono ora fare riferimento all’articolo 14 del decreto legislativo n. 33 del 2013 e alla legge n. 441 del 1982.

3.2 Parere del responsabile finanziario sulle proposte di delibera

Il decreto legge n. 174 del 2012 modifica l’articolo 49 del TUEL, ampliando i casi in cui è obbligatorio il parere del responsabile finanziario. È infatti richiesto il suo parere in ordine alla regolarità contabile sulle proposte di delibera di Giunta o di Consiglio che non solo - come finora previsto - determinino impegno di spesa o diminuzione di entrata, ma anche quando la delibera comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell’Ente. Se la Giunta o il Consiglio non intende conformarsi ai pareri, deve darne adeguata motivazione nel testo della delibera. I pareri devono essere allegati alla delibera. Nel caso in cui nell’Ente non sia presente la figura del responsabile finanziario, a esprimere parere è il segretario comunale in base alle sue competenze.

(Tutto ciò, in definitiva, era già stato indicato al punto 73 del Principio contabile n. 2 approvato dall’Osservatorio per la finanza locale in data 18 novembre 2008).

3.3 Nuovo sistema dei controlli interni

È completamente riscritto l’articolo 147 sui controlli interni, con la previsione del controllo di regolarità amministrativa e contabile (articolo

147-bis del TUEL), del controllo strategico (147-ter del TUEL), dei controlli sulle società partecipate (147-quater del TUEL) e sugli equilibri finanziari (147-quinquies del TUEL).

Le nuove disposizioni introdotte dal decreto legge n. 174 del 2012 impongono alle Amministrazioni di adottare una disciplina regolamentare in merito a:

- modalità di realizzazione del controllo successivo di regolarità amministrativa e contabile;
- modalità di realizzazione del controllo sulle società partecipate non quotate;
- modalità di realizzazione del controllo sugli equilibri finanziari;
- modalità di raccordo tra le figure coinvolte nel sistema dei controlli (segretario, direttore, responsabile finanziario).

In particolare:

- Articolo 147: controlli interni

Gli Enti locali devono individuare, attraverso la propria autonomia organizzativa, gli strumenti e le metodologie per garantire, mediante il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Il sistema dei controlli è diretto a:

- a) verificare efficienza, efficacia, economicità;
- b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in relazione ai piani e ai programmi dell'Amministrazione;
- c) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari (gestione di competenza, gestione dei residui, gestione della cassa) e del patto di stabilità interno;

- d) verificare l'attuazione degli indirizzi e degli obiettivi gestionali, tenendo conto pure degli organismi gestionali esterni, anche attraverso la predisposizione del bilancio consolidato;
- e) garantire il controllo di qualità e il livello di soddisfazione degli utenti, con riferimento ai servizi erogati sia direttamente che tramite organismi gestionali esterni.

I controlli degli organismi gestionali esterni e quelli sulla qualità dovranno essere effettuati a partire dal 2013 dagli Enti con popolazione superiore a 100.000 abitanti, a decorrere dal 2014 dagli Enti con oltre 50.000 abitanti e dal 2015 anche dagli Enti con più di 15.000 abitanti. Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario, il direttore ove esiste, i responsabili dei servizi, le unità di controllo ove esistono.

- *Articolo 147-bis*: controllo di regolarità amministrativa e contabile

Per i controlli di regolarità amministrativa e contabile sono previste due fasi:

- a) fase preventiva: ogni responsabile di servizio rilascia il proprio parere di regolarità tecnica attestante la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Il responsabile finanziario rilascia il proprio parere di regolarità contabile e il visto attestante la copertura finanziaria (in proposito si vedano i punti da 65 a 73 del Principio contabile n. 2 elaborato dall'Osservatorio per la Finanza locale il 18 novembre 2008);
- b) fase successiva: il controllo di regolarità amministrativa è svolto successivamente, sotto la direzione del segretario. Sono soggette al controllo, con modalità definite dai singoli Enti, le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale. Le risultanze di questo controllo, a

cura del segretario, sono trasmesse periodicamente (secondo quanto previsto dal regolamento) ai responsabili dei servizi (unitamente alle direttive cui conformarsi in caso di riscontrate irregolarità), nonché ai revisori dei conti, agli organi di valutazione (come documenti utili per la valutazione) e al Consiglio.

- *Articolo 147-ter: controllo strategico*

Si prevede che venga verificato lo stato di attuazione dei programmi secondo le linee approvate dal Consiglio, attraverso metodologie di controllo strategico stabilite dall'Ente volte ad illustrare:

1. la rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti;
2. gli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti;
3. i tempi di realizzazione;
4. Il confronto tra le procedure operative attuate e i progetti elaborati;
5. la qualità dei servizi resi e il grado di soddisfazione della domanda espressa;
6. gli aspetti socio-economici.

L'unità preposta al controllo strategico, posta sotto la direzione del direttore generale (ove previsto) o del segretario comunale, elabora rapporti periodici da sottoporre all'organo esecutivo e al Consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni consiliari sulla ricognizione dei programmi. Così come per i controlli interni, le disposizioni per il controllo strategico si applicano con tempistiche diverse in base alla classe demografica dell'Ente: a partire dal 2013 dovranno provvedere al controllo strategico gli Enti con popolazione superiore a 100.000 abitanti, a decorrere dal 2014 quelli con oltre 50.000 abitanti e dal 2015 gli Enti con più di 15.000 abitanti.

- *Articolo 147-quater: controllo sulle società partecipate non quotate*

L'Ente deve definire, secondo proprie modalità organizzative, un sistema di controlli sulle società partecipate non quotate. Questi controlli sono esercitati dagli uffici dell'Ente, i quali ne sono responsabili.

A tal fine, l'Amministrazione deve definire preventivamente gli obiettivi gestionali ai quali deve tendere la società partecipata, secondo standard qualitativi e quantitativi, nonché organizzare un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare:

- i rapporti finanziari tra Ente proprietario e società;
- la situazione contabile, gestionale e organizzativa delle società;
- i contratti di servizio;
- la qualità dei servizi;
- il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

L'Ente deve inoltre analizzare gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individuare le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'Ente.

È stabilito che venga predisposto un bilancio consolidato secondo i criteri della competenza economica. Questo controllo è previsto a partire dal 2013 per gli Enti con più di 100.000 abitanti, a decorrere dal 2014 per quelli con oltre 50.000 abitanti e dal 2015 per quelli con più di 15.000 abitanti.

La norma precisa che questo tipo di controllo non si applica alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, specificando inoltre che per società quotate si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.

La nuova formulazione dell'art. 147-quater (articolo 9 comma 9-ter del decreto legge n. 102 del 2013) rinvia l'adozione del bilancio consolidato da parte degli enti locali all'entrata in vigore a regime del nuovo sistema contabile previsto dal decreto legislativo n. 118/2011

- Articolo 147-*quinquies*: controllo sugli equilibri finanziari

Il controllo degli equilibri finanziari avviene sotto la direzione e il coordinamento del responsabile finanziario, mediante la vigilanza dell'organo di revisione. Esso deve riguardare:

- a) il rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile;
- b) il rispetto delle norme che regolano il concorso degli Enti alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica (in particolare il Patto di Stabilità Interno);
- c) il rispetto delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione (in sostanza deve essere garantito l'equilibrio tra entrate e spese);
- d) la valutazione degli effetti che l'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni determina sugli equilibri finanziari del bilancio dell'Ente.

Con riferimento alle modalità in base alle quali si manifesta questa attività di controllo, si ricorda anche quanto previsto dall'articolo 9 del decreto legge n. 78 del 2009, nel quale si stabilisce che affinché un provvedimento di impegno di spesa sia reso esecutivo, occorre che il responsabile finanziario verifichi pure che nel momento in cui avverrà il pagamento conseguente a quell'impegno di spesa siano rispettati gli obiettivi del Patto di Stabilità Interno. Si segnala che questo obbligo, che fa capo al responsabile finanziario, è stato anche richiamato dalla delibera n. 903 del 2012 della Corte dei conti del Veneto.

3.4 Adozione del regolamento sui controlli interni

Il comma 2 dell'articolo 3 del decreto legge n. 174 del 2012 stabilisce che entro 3 mesi (ovvero entro il 10 gennaio 2013) il Consiglio deve deliberare, con proprio regolamento, le modalità con le quali dovrà essere organizzata ciascuna tipologia di controllo interno prevista dal nuovo quadro normativo, dando comunicazione al Prefetto e alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Decorso inutilmente questo termine, il Prefetto ne sollecita l'approvazione entro 60 giorni; trascorso infruttuosamente anche questo ulteriore periodo, il Prefetto provvede ad avviare le procedure per lo scioglimento del Consiglio.

Si ritiene che nel regolamento sui controlli interni dovranno essere ben definite le forme di raccordo tra tutte le tipologie di controllo interno e tra queste e la valutazione. Dovrà anche essere precisato l'utilizzo da parte degli organi di governo dei report prodotti dalle varie forme di controllo. Il regolamento dovrà anche precisare le modalità della eventuale campionatura sugli atti che saranno oggetto di controllo, nonché la periodicità del report.

L'esigenza che emerge è quella di rafforzare i controlli interni ed esterni, per evitare situazioni che possano generare squilibri finanziari e scelte con effetti negativi su tali squilibri.

3.5 Nuovo sistema dei controlli esterni

Viene modificato l'articolo 148 sul controllo operato dalla Corte dei conti. La nuova versione stabilisce quanto segue:

- a) le Sezioni regionali della Corte dei conti verificano semestralmente la legittimità e la regolarità delle gestioni, il funzionamento dei controlli interni e il rispetto dell'equilibrio di bilancio (la prima verifica verrà effettuata sul primo semestre 2013);

- b) il Sindaco del Comune con più di 15.000 abitanti, avvalendosi del direttore generale (se esiste) o del segretario, trasmette semestralmente alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti un referto sulla regolarità della gestione;
- c) il referto, costruito sulla base di linee guida elaborate dalla Sezione autonomie della Corte dei conti, è trasmesso anche al Consiglio comunale; le linee guida sono state adottate con Delibera n. 4/2013/SEZAUT/INPR del 18 febbraio 2013 (http://www.corteconti.it/controllo/regioni_enti_locali/linee_guida_note_istruttorie/delibera_4_2013_sezaut_inpr/);
- d) il Ministero dell'Economia - Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato - può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile qualora l'Ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:
- ripetuto utilizzo dell'anticipazione di cassa;
 - disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
 - anomala gestione dei servizi per conto terzi;
 - aumento non giustificato della spesa per gli organi politici istituzionali.
- e) le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono chiedere l'attivazione dei controlli effettuati dagli ispettori del Ministero dell'Economia e delle Finanze;
- f) nel caso di rilevata assenza o inadeguatezza delle verifiche in questione e del funzionamento dei controlli interni (in sostanza, sembrerebbe di capire, in assenza della trasmissione del referto o se dal referto emerge l'inadeguatezza dei controlli interni), le Sezioni regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori

responsabili la condanna a una sanzione pecuniaria, che va da un minimo di 5 fino a un massimo di 20 volte la retribuzione mensile dovuta al momento in cui avviene la violazione.

Si fa notare che la verifica attivabile dal Ministero dell'Interno è simile a quella disposta dal decreto legislativo n. 149 del 2011, all'articolo 5 commentato anche nel presente capitolo.

L'articolo 148-*bis* del TUEL, inoltre, rafforza il controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli Enti locali. Si stabilisce che la Corte dei conti esamina i bilanci preventivi e consuntivi degli Enti locali, ai sensi di quanto già previsto dall'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge n. 266 del 2005. Verranno verificati:

- a) il rispetto del Patto di Stabilità Interno;
- b) il rispetto del vincolo di non destinare l'indebitamento al finanziamento di spese correnti;
- c) la sostenibilità dell'indebitamento posto in essere;
- d) l'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare in prospettiva gli equilibri economico-finanziari degli Enti.

Le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accerteranno che i rendiconti tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali viene affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'Ente.

Se la Corte dei conti, nell'esercizio di questi controlli, accerta

- a) situazioni di squilibrio economico-finanziario;
- b) mancata copertura di spese;
- c) irregolarità della gestione finanziaria;
- d) mancato rispetto del Patto di Stabilità Interno;

gli Enti interessati obbligatoriamente adottano, entro 60 giorni dalla comunicazione del deposito della “pronuncia” di accertamento della Corte dei conti, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. I provvedimenti sono trasmessi alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti, che li verifica entro 30 giorni. Se l’Ente non provvede alla trasmissione dei provvedimenti che intende adottare o la Corte considera negativi i provvedimenti intrapresi, viene preclusa l’attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l’insussistenza della sostenibilità finanziaria.

3.6 Nuovo ruolo del responsabile finanziario

All’articolo 153 (servizio economico-finanziario) vengono apportate le seguenti modifiche:

- a) si specifica che il responsabile finanziario presidia la salvaguardia degli equilibri e il rispetto dei vincoli di finanza pubblica e che “agisce in piena autonomia”, nei limiti di quanto disposto dai principi finanziari e contabili, dalle norme ordinamentali e dai vincoli di finanza pubblica;
- b) è tenuto a inviare anche alla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti (oltre che a Sindaco, Presidente del Consiglio, organo di revisione e segretario) la segnalazione del costituirsi di situazioni tali da pregiudicare gli equilibri di bilancio, se queste non risultino compensabili da maggiori entrate o minori spese.

L’articolo 153 prevede, quindi, che con regolamento sull’ordinamento degli uffici e dei servizi

- sia definita l’organizzazione del servizio finanziario in base alla dimensione e all’importanza economico-finanziaria dell’Ente;

- vengano disciplinate le modalità con le quali sono resi i pareri di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione e apposti i visti di regolarità;
- vengano disciplinate le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al rappresentante legale dell'Ente, al Presidente del Consiglio, al segretario e all'organo di revisione, nonché alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso, la segnalazione viene effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. Il Consiglio provvede al riequilibrio a norma dell'articolo 193, entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della Giunta;
- venga prevista l'istituzione di un servizio di economato per la gestione di cassa relativa alle spese di ufficio di non rilevante ammontare.

Essendo preposto alla verifica degli equilibri di bilancio, il responsabile finanziario deve attestare la copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di entrata e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata, secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità.

3.7 Entità e utilizzo del Fondo di riserva

I Comuni iscrivono nel bilancio di previsione un Fondo di riserva non inferiore allo 0,30% e non superiore al 2% del totale delle spese correnti inizialmente previste. Il Fondo può essere utilizzato nei casi in cui si verificano esigenze straordinarie di bilancio o quando le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti. Si può accedere al Fondo solo se vi è stata deliberazione dell'organo esecutivo e sia stata

comunicata all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità.

Il decreto legge n. 174 del 2012 ha apportate le seguenti modifiche all'articolo 166 del TUEL:

- a) è previsto che se l'Ente si trova a utilizzare le anticipazioni di tesoreria (articolo 222 del TUEL) oppure, ai fini della cassa, sta utilizzando entrate a specifica destinazione (articolo 195 del TUEL), il limite minimo del Fondo di riserva deve essere elevato allo 0,45% delle spese correnti (il limite attuale è 0,3%);
- b) la metà della quota minima del Fondo di riserva deve essere riservata alla copertura di eventuali spese non prevedibili, la cui mancata effettuazione comporti danni certi all'Amministrazione.

3.8 Modifiche al contenuto del Piano Esecutivo di Gestione

Sulla base del bilancio di previsione l'organo esecutivo deve definire il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), in cui vengono determinati gli obiettivi di gestione da affidare a ogni responsabile del servizio con la relativa dotazione e deve contenere una ulteriore graduazione delle risorse di entrata in capitoli, dei servizi in centri di costo e degli interventi in capitoli.

La definizione del PEG è facoltativa per gli Enti locali con popolazione inferiore a 15.000 abitanti.

Il decreto legge n. 174 del 2012 all'articolo 169 ha aggiunto che il PEG viene deliberato in coerenza con il bilancio di previsione e la relazione previsionale e programmatica. È inoltre stabilito che il Piano dettagliato degli obiettivi (articolo 108, comma 1 del TUEL) e il piano della *performance* (articolo 10 del decreto legislativo n. 150 del 2009) devono essere unificati organicamente al PEG.

3.9 Maggiori limiti nell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione

L'articolo 187 del TUEL prevede che l'avanzo di amministrazione sia distinto in fondi non vincolati, fondi vincolati, fondi per finanziamento spese in conto capitale e fondi di ammortamento.

L'avanzo può essere utilizzato:

- a) per il reinvestimento delle quote accantonate per ammortamento, provvedendo, ove l'avanzo non sia sufficiente, ad applicare nella parte passiva del bilancio un importo pari alla differenza;
- b) per la copertura dei debiti fuori bilancio riconoscibili a norma dell'articolo 194 e per l'estinzione anticipata di prestiti;
- c) per i provvedimenti necessari alla salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 ove non possa provvedersi con mezzi ordinari, per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio finanziario e per le altre spese correnti solo in sede di assestamento;
- d) per il finanziamento di spese di investimento.

L'avanzo di amministrazione presunto, derivante dall'esercizio immediatamente precedente, può essere applicato nel corso dell'esercizio al bilancio di previsione, con delibera di variazione, per finanziare le lettere a), b) e c) sopra esposte.

Il decreto legge n. 174 del 2012 integra l'articolo 187 del TUEL e stabilisce le modalità di utilizzo dell'avanzo di amministrazione, disponendo che se l'Ente si trova nelle condizioni di utilizzare le anticipazioni di tesoreria oppure, ai fini della cassa, sta utilizzando entrate a specifica destinazione, l'avanzo non vincolato non può essere utilizzato, fatto salvo l'utilizzo dei provvedimenti di riequilibrio per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'articolo 193 del TUEL. Pertanto, in definitiva, la nuova disposizione prevede che solo l'applicazione dei "fondi non vincolati"

non possa essere attivata se l'Ente si trova nelle situazioni previste dagli articoli 195 (utilizzo di entrate a specifica destinazione) e 222 (anticipazione di tesoreria) del TUEL.

Come si determina l'avanzo di amministrazione

Il risultato complessivo della gestione finanziaria di un determinato esercizio è chiamato "Risultato contabile di amministrazione", che può essere:

- un avanzo di amministrazione (cioè una differenza positiva tra entrate e spese);
- un disavanzo di amministrazione (cioè una differenza negativa tra entrate e spese).

Il risultato di amministrazione viene accertato con l'approvazione del Rendiconto (entro il 30 giugno di ogni anno). Nella stragrande maggioranza degli Enti, il rendiconto fa registrare un avanzo di amministrazione.

L'avanzo di amministrazione si determina seguendo due modalità:

- 1) sommando al fondo di cassa disponibile al 31 dicembre il totale dei residui attivi e detraendo il totale dei residui passivi;
- 2) facendo le seguenti operazioni:
 - a) calcolando il "risultato della gestione di competenza", ovvero la differenza tra il totale delle somme accertate e il totale delle somme impegnate nell'anno a cui si riferisce il rendiconto;
 - b) calcolando il "risultato della gestione dei residui", ovvero la differenza - formata nel corso dell'esercizio a cui si riferisce il rendiconto - tra le economie realizzate sui residui passivi e il saldo tra maggiori e minori accertamenti sui residui attivi;
 - c) l'avanzo di amministrazione è determinato dalla somma tra il risultato della gestione di competenza (a) e il risultato della gestione dei residui (b).

Quest'ultimo metodo consente di comprendere meglio quale sia la reale situazione finanziaria dell'Ente. In particolare, si ricorda che sarebbe fondamentale che la gestione di competenza fornisca un risultato positivo: se ciò non avviene significa che l'Ente ha un equilibrio finanziario piuttosto precario.

Ovviamente, il risultato dell'avanzo di amministrazione conteggiato con i due metodi sopra esposti deve comunque essere identico.

Come può essere applicato l'avanzo di amministrazione

L'avanzo di amministrazione così determinato deve essere distinto in:

- **fondi vincolati**: è quella parte di avanzo derivante da entrate che, sulla base di leggi o disposizioni varie, hanno una destinazione vincolata al finanziamento di determinate spese, le quali però non sono state ancora attivate; per effetto del vincolo questa parte dell'avanzo può essere destinata solo al finanziamento di quelle determinate spese. I vincoli sull'avanzo di amministrazione possono avere tante motivazioni, potendo riguardare tanto le spese correnti quanto quelle di investimento. Con riferimento alle spese correnti si è di fronte a un caso di avanzo vincolato quando, ad esempio, l'Ente ha ricevuto un contributo per finanziare spese correnti di natura sociale, ma queste spese non sono state impegnate nel corso dell'esercizio in cui è stata accertata l'entrata, originando un avanzo pari all'importo di questa mancata spesa, che nell'anno successivo dovrà essere obbligatoriamente destinato al finanziamento delle spese in

questione. Sul fronte delle spese di investimento, invece, si è di fronte a un caso di avanzo vincolato quando, ad esempio, le entrate accertate al titolo IV o V sono destinate per legge al finanziamento di investimenti non impegnati nel corso dell'esercizio, andando a formare un avanzo che deve essere destinato a finanziare investimenti in genere oppure un investimento specifico. Infine, si rammenta che l'avanzo può contenere anche vincoli che si è data autonomamente l'Amministrazione: ad esempio, temendo di avere crediti di dubbia esigibilità, l'Amministrazione può decidere di porre un vincolo su una parte dell'avanzo, finalizzandolo al finanziamento di un eventuale mancato incasso dei crediti in questione;

- **fondi non vincolati:** la quota restante dell'avanzo è quella non vincolata, che può essere destinata "a discrezione" dell'Ente per finanziare sia spese correnti sia spese per investimenti, nel rispetto comunque di quanto previsto dall'articolo 187 del TUEL;
- **fondi per finanziamento spese in conto capitale;**
- **fondi di ammortamento.**

Se la contabilità dell'Ente è tenuta in modo rigoroso, rispettando i principi contabili (ma è sufficiente rispettare i principi del buon senso), cioè se si accertano entrate seguendo i criteri stabiliti dall'articolo 179 del TUEL (che in definitiva significa che vengono accertate solo somme che sono realmente crediti) e se si mantengono residui attivi che rispettano quanto stabilito dall'articolo 189 del TUEL (che in sostanza significa che sono "reali" crediti), l'avanzo di amministrazione rappresenta una credibile disponibilità che può essere destinata a finanziare nuove spese correnti e/o di investimento. Si evidenzia, inoltre, che affinché l'avanzo sia applicabile, ossia utilizzabile per finanziare nuove spese, non è necessario che sia stato anche riscosso. La situazione di cassa, infatti, prescinde dall'applicazione dell'avanzo, sebbene rimanga in ogni caso opportuno che l'Ente decida nuove spese (sia di natura corrente che in conto capitale) avendo tendenzialmente presente la reale situazione della propria cassa, ovvero di quali siano le prospettive prossime di dovere effettuare pagamenti e di incassare entrate.

3.10 Nuove regole in caso di eventi eccezionali

All'articolo 191 (regole per l'assunzione degli impegni di spesa) vengono apportate modifiche riguardanti le regole relative all'esecuzione di lavori di somma urgenza cagionati dal verificarsi di eventi eccezionali. Le norme precedenti prevedevano che entro trenta giorni dalla loro esecuzione queste spese venissero regolarizzate secondo modalità ordinarie. Le nuove regole stabiliscono che in questi casi la Giunta, qualora i fondi specificamente previsti in bilancio si dimostrino insufficienti, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottoponga la spesa al Consiglio, che ne riconosce la regolarità attraverso le procedure previste dall'articolo 194, comma 1, lettera e) per l'approvazione dei debiti fuori bilancio.

3.11 Approvazione del Rendiconto

All'articolo 227 del TUEL (rendiconto di esercizio) viene aggiunto un comma in base al quale, se il Rendiconto non è approvato entro il 30 aprile dell'anno successivo, si avviano le procedure previste per lo scioglimento del Consiglio di cui al comma 2 dell'articolo 141 del TUEL.

3.12 Nomina e competenze dell'Organo di revisione

All'articolo 234 (nomina dell'organo di revisione), è apportata la seguente modifica:

- nelle Unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei Comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche nei Comuni che fanno parte dell'Unione. All'atto della costituzione di una Unione con le caratteristiche esposte in precedenza, i revisori in carica dei Comuni decadono.

All'articolo 239 (funzioni dell'organo di revisione) sono apportate le seguenti modifiche:

- sono incrementati i provvedimenti per i quali è richiesto il parere dell'organo di revisione:
 - a) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
 - b) proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri, variazioni di bilancio;
 - c) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione a organismi esterni;
 - d) proposte di ricorso all'indebitamento (dovrebbero essere comprese le delibere di autorizzazione della concessione di fidejussioni e di operazioni di leasing);

- e) proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
 - f) proposte di riconoscimento dei debiti fuori bilancio e transazioni;
 - g) proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione di tributi locali.
- nei pareri deve essere espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio, dei programmi e dei progetti, tenendo anche conto del parere del responsabile finanziario e delle variazioni rispetto all'anno precedente;
 - l'organo di revisione deve suggerire all'organo consiliare misure per assicurare l'attendibilità delle impostazioni;
 - i pareri sono obbligatori;
 - il Consiglio è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte.