



# *Ministero dell'Interno*

## **OSSERVATORIO SULLA FINANZA E LA CONTABILITA' DEGLI ENTI LOCALI**

### **PRIME LINEE PROGRAMMATICHE.**

#### **1. IL PERIMETRO ISTITUZIONALE.**

##### **1.1. Lo scenario ordinamentale.**

L' "Osservatorio" torna sullo scenario istituzionale in una fase viva e complessa dell'evoluzione degli assetti ordinamentali e funzionali degli enti territoriali, da cui origina una diffusa domanda di assistenza, di indirizzo e di orientamento come normalmente avviene negli sviluppi di interventi normativi innovatori a vasto raggio.

Una fase il cui compimento è lungi dal dirsi conclusa e ciò sia con riferimento al completamento dell'attuazione delle misure relative all'armonizzazione dei sistemi contabili, (ci riferiamo alle ulteriori fasi di programmata introduzione dei principi contabili applicati che deve vedere altri passaggi fondamentali), sia con riguardo alla prospettiva di riassetto ordinamentale nel senso stretto del termine (ci riferiamo qui al riassetto dei livelli di governo locale). Un riassetto già interessato dal riordino degli enti di area vasta (riassetto incompiuto per le note vicende) ed ora proiettato verso l'area dei piccoli comuni oggetto di iniziative legislative avanzate (AC 65 "misure per il sostegno e la valorizzazione dei Comuni con popolazione pari o inferiore a 5000 abitanti...)

Sul piano degli assetti funzionali e gestionali non poco impegno comporteranno anche le nuove disposizioni del decreto legislativo 175 del 2016 per gli aspetti relativi alla riorganizzazione delle esternalizzazioni, rilevante "appendice" della finanza territoriale ed in particolar modo di quella locale; così come richiederanno sforzi consistenti il completo efficientamento della riscossione delle entrate oggetto del recente decreto legge 193/2016 e il ridisegno degli strumenti di concentrazione territoriale della base organizzativa dei servizi.

Si tratta di innovazioni che impattano sui moduli gestionali degli enti nel senso più ampio del termine e cioè nel concreto modo di fare amministrazione e, dunque, giocoforza, vanno ad interessare nella sostanza la finanza pubblica locale e gli aspetti regolativi, sistematici e procedurali, sui quali non deve mancare un'attività di ausilio e di monitoraggio che impegnerà l'Osservatorio.

Una finanza il cui assetto, innanzitutto nella sua impostazione strutturale, mostra segni di protratta incompiutezza: si pensi all'esigenza, tuttora avvertita, di definire uno "statuto" del sistema di finanziamento espressione di un'autentica autonomia finanziaria, sulla base del responsabile esercizio dei margini di autonomia tributaria costituzionalmente riconosciuti. Ma anche l'impostazione funzionale del sistema di finanza locale evidenzia cronici profili critici: si pensi al peso dei vincoli di finanza pubblica che tracciano, in certa misura, il percorso sul quale deve camminare la programmazione finanziaria tenendo conto del rispetto degli equilibri e che è stato reso "accidentato" da distorsioni prodotte dalla connotazione emergenziale della legislazione statale che ha caratterizzato la "legislazione della crisi finanziaria". Una legislazione i cui effetti più evidenti sono stati la riduzione degli spazi della programmazione ed una rigidità dei bilanci alla quale gli enti hanno reagito manovrando la leva fiscale in maniera distorta rispetto ad una visione coordinata delle esigenze finanziarie complessive; ciò ha originato specie in materia di imposizione immobiliare, una congerie di regimi differenziati per aliquota, sistemi agevolativi e detrazioni fiscali frustrando lo scopo federalista di un'equilibrata ripartizione di risorse per l'esercizio autonomo di funzioni costituzionali,

L'eterogeneità delle risposte degli enti territoriali sul piano del ricorso alla leva fiscale conferma la necessità di portare a compimento un sistema di finanziamento degli enti autonomi fondato sul rapporto tra fabbisogni standard e relative capacità fiscali, opportunamente integrato da coerenti criteri perequativi. Un percorso sul quale sono stati compiuti passi significativi ma l'assoluta eterogeneità delle situazioni richiede attente valutazioni, studi e monitoraggi verso cui anche l'Osservatorio può spendere le sue energie.

Infine, ma non in ordine di importanza, va anche riflettuto sul fatto che complemento necessario alla congrua quantificazione delle risorse da impiegare è l'organizzazione di una seria azione di tutela del gettito fiscale che garantisca il flusso effettivo di tali risorse: è fondamentale una seria lotta all'evasione fiscale che richiede a monte uno "statuto operativo" che serva per tutti gli enti quale punto di partenza per un'azione efficace utile anche a valorizzare la legislazione premiale a vantaggio dei comuni che collaborano all'allargamento dell'area di imponibilità. Le politiche di lotta all'evasione e la loro traduzione in azione amministrativa certamente possono costituire terreno elettivo dell'azione di monitoraggio, di studio e di analisi dell'Osservatorio.

## **1.2. Lo scenario gestionale.**

Sul fronte delle politiche gestionali la protratta situazione di "sofferenza" finanziaria ha alimentato una diffusa istanza di flessibilità dei vincoli di bilancio da parte degli Enti locali che si è avvertita in modo particolare all'approssimarsi dell'entrata a regime della disciplina dell'armonizzazione contabile. Di qui la disorganica introduzione di numerose misure di alleggerimento degli adempimenti, caratterizzate, per lo più, dalla creazione di maggiori spazi di spesa attraverso un'attenuazione del regime delle passività,

pregresse e non e dell'attenuazione degli effetti sui bilanci dell'introduzione di importanti istituti contabili previsti dall'armonizzazione a tutela degli equilibri di bilancio, quali la costituzione del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Occorre ora monitorare gli "effetti cumulati" di tali interventi sulla finanza locale. Tra questi vanno evidenziati: a) le anticipazione straordinarie di liquidità da parte dello Stato per il riassorbimento del deficit di cassa, che impegnano gli enti alla restituzione in trent'anni delle somme ricevute, comprensive di interessi (d.l. n 35/2013 e n. 102/2013); b) il ripiano del disavanzo di amministrazione conseguente all'operazione di riaccertamento straordinario dei residui e al primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, anch'esso proiettato su un periodo massimo di trent'anni (art. 1, co. 538, l. n. 190/2014); c) la rinegoziazione di passività esistenti, già rinegoziate, che consente di estendere oltre il limite di trent'anni (fissato dall'art. 62, co. 2, del d.l. n. 112/2008) il termine per il rimborso del debito contratto (art. 1, co. 537 legge di stabilità 2015). Dello stesso tenore appaiono le misure cd. "per emergenza liquidità degli enti locali impegnati in ripristino legalità", (art. 6 del ripetuto d.l. n. 78/2015), così come le novità introdotte dal comma 714 della l. n. 208/2015 (legge di stabilità 2016 poi sostituito da nuove disposizioni introdotte dalla legge di stabilità 2017), che hanno consentito ai Comuni in piano di riequilibrio finanziario pluriennale di ripianare la quota di disavanzo applicata al piano secondo le modalità del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, rimodulando quest'ultimo sull'arco temporale di trent'anni. Rimodulazione prevista, sulla base di altri presupposti, anche dal comma 714 bis della richiamata legge 208 introdotto dal D.L. 113/2016. Si tratta di un complesso di misure che impattano, in definitiva, sulla stabilità finanziaria degli enti e rendono necessario programmare e garantire la continuità di un'attività di monitoraggio della finanza pubblica locale utile a cogliere aree di sofferenza delle gestioni suscettibili di interventi e rimedi sistematici ad opera del legislatore. Anche in questo settore l'attività dell' Osservatorio trova terreno operativo.

## **2. La prospettiva operativa**

Molteplici e di varia natura sono, dunque, gli spazi istituzionali di intervento nel cui perimetro andranno a collocarsi le azioni dell' "Osservatorio" che, secondo il dettato dell'art.154 TUEL , si esplicano secondo due linee di attività distinte che in una visione schematica possono dirsi riconducibili, la prima, ad un'azione di impulso alla corretta applicazione dei principi contabili da parte degli enti locali e all'eventuale adeguamento dei medesimi principi; la seconda, ad una piena attività cognitiva della situazione della finanza pubblica locale attraverso il monitoraggio delle gestioni e dei fenomeni gestionali supportata da un lavoro organico di studio e di analisi. Uno specifico obiettivo di tale ultima attività la legge lo fissa nella comprensione degli effetti prodotti dall'applicazione della procedura di riequilibrio.

In termini strumentali a tali attività si pongono poi i compiti di indirizzo ed orientamento; mentre in termini complementari ai compiti dell'Osservatorio si pone la funzione consultiva.

Una connotazione essenziale della su descritta attività di impulso risulta la componente procedimentale del raccordo con la Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali; un raccordo operativo che trova l'evidente fondamento nella specifica e presupposta attribuzione istituzionale della Commissione alla quale la legge ha affidato il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi e degli schemi contabili degli enti territoriali e di aggiornare i principi contabili, generali e applicati, in funzione dell'evoluzione delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto; attività, anche questa, da svolgersi in reciproco raccordo con l' "Osservatorio".

Il reciproco raccordo, quindi, serve a mettere a fattor comune il governo complessivo della specifica materia dei principi contabili, sia nella fase della codificazione e della coerenza sistematico-normativo intestata alla Commissione per l'armonizzazione, sia nella verifica del livello di adeguatezza e correttezza applicativa dei principi contabili, intestata all' "Osservatorio". Il raccordo procedimentale costituisce, in sostanza, il necessario momento dinamico di una cooperazione tra organi che nel disegno legislativo devono realizzare un sistema regolativo che vede la Commissione per l'armonizzazione contabile (Arconet) e l' "Osservatorio", protagonisti, la prima, della funzione codificativa e di adeguamento della stessa alla normazione, il secondo, investito di una funzione di sistematico monitoraggio del livello di *compliance* degli enti locali e di uno specifico potere di iniziativa nell'impulso di azioni di adeguamento e correzione dell'agire amministrativo nella materia dei principi contabili. Azione, questa, realizzata anche attraverso l'adozione di atti di indirizzo ed orientamento e supportata dall'attività consultiva. In questo contesto dovranno esprimersi le necessarie sinergie tra i due organismi sulla base di una condivisa e costante osmosi delle attività e dei flussi informativi.

### **3. La programmazione per il triennio 2017-2019.**

La programmazione dell'attività dell'Osservatorio costituisce il primo momento di confronto all'interno dell'organismo così ampiamente partecipato. La numerosità dei temi "sul tavolo" e la complessità degli stessi impone l'individuazione di un criterio di priorità nelle scelte programmatiche.

A tal fine le prime problematiche da affrontare appaiono quelle che attengono a taluni aspetti organizzativi ed in particolare nel settore degli organi di controllo interno a ragione del particolare impatto che l'esercizio delle funzioni ad essi intestati hanno sull'ordinato andamento della "macchina amministrativa".

Sovvengono, poi, particolari profili tematici che incidono sull'esercizio efficiente delle politiche di bilancio soprattutto sul versante delle entrate e, dunque, sulla riscossione e sulla lotta all'evasione. Una tematica che alla luce delle novità introdotte dal d.l. 193/2016 ed in particolare per le disposizioni che incidono sulla riduzione delle poste attive per effetto della definizione agevolata, pone immediate esigenze di valutazioni.

Premesso che si tratta solo di primi approcci ai quali potranno seguire ulteriori indirizzi, qui dovrebbero trovare sviluppo analisi e studi diretti a dare impulso ad eventuali azioni di adeguamento dei principi contabili e di verifica della corretta applicazione degli stessi per gli specifici profili di interesse.

Altro indirizzo operativo viene suggerito dall'attuale stato della disciplina delle misure di risanamento per ricondurre a semplicità ed efficacia il sistema complessivo della salvaguardia degli equilibri di bilancio e dei rimedi da adottare per prevenire e risolvere gli squilibri nelle varie manifestazioni tipiche gestionali. Una necessità viepiù avvertita ora alla luce sia dei nuovi principi contabili, sia delle severe regole del pareggio finanziario.

Sulla base di tali premesse e nell'ottica delle competenze dell'Osservatorio come finora descritte si individuano di seguito i temi da affrontare.

## ***Definizione dei nuovi parametri di deficitarietà strutturale***

### **1. Il quadro normativo**

Com'è noto, il TUEL, per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali, prevede il monitoraggio annuale dei bilanci, un meccanismo di valutazione del rischio di squilibri fondato su parametri, l'imposizione, in caso di accertati pericoli, di azioni correttive da porre in essere mediante la copertura minima del costo di alcuni servizi e l'attivazione di meccanismi sanzionatori per l'omessa adozione di tali correttivi.

A tal fine il TUEL dispone che la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale dell'ente locale sia allegata:

- a) al rendiconto della gestione (art. 227, c. 5);
- b) al certificato del rendiconto previsto dall'art. 161 del medesimo testo unico (art. 228, c. 5);
- c) al bilancio di previsione (art. 172, c. 1, lett. d).

L'art. 242 definisce il meccanismo di valutazione del rischio di squilibrio, precisando:

- che sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili dalla tabella predetta da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari;
- che il rendiconto della gestione è quello relativo al penultimo esercizio precedente quello di riferimento;
- che i parametri obiettivi, nonché le modalità per la compilazione della citata tabella, sono fissati con decreto del Ministro dell'interno di natura non regolamentare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e che fino alla fissazione di nuovi parametri si applicano quelli vigenti nell'anno precedente;

- che la suddetta disciplina si applica a comuni, province e comunità montane.

L'art. 243 definisce invece le azioni correttive ed i meccanismi sanzionatori, precisando che gli enti locali strutturalmente deficitari, individuati secondo la procedura sopra descritta, sono soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della COSFEL ed ai controlli centrali in materia di copertura del costo di alcuni servizi.

Tali controlli verificano, mediante un'apposita certificazione, che il costo complessivo della gestione di tre tipologie di servizi, riferito ai dati della competenza, sia stato coperto con le relative tariffe in misura non inferiore alle seguenti percentuali:

- 1) servizi a domanda individuale: 36 per cento;
- 2) servizio di acquedotto: 80 per cento;
- 3) servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati: nella misura prevista dalla legislazione vigente (attualmente 100%).

I tempi e le modalità per la presentazione e il controllo della certificazione sono stabiliti con decreto del Ministro dell'interno, sentita la Conferenza Stato-città e autonomie locali, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.

Alle province ed ai comuni in condizioni strutturalmente deficitarie che, pur essendo a ciò tenuti, non rispettano i livelli minimi di copertura dei costi di gestione come sopra definiti o che non danno dimostrazione di tale rispetto trasmettendo la prevista certificazione, è applicata una sanzione pari all'1 per cento delle entrate correnti.

Sono soggetti, in via provvisoria, ai controlli centrali sulla copertura minima del costo dei servizi anche gli enti locali che, pur risultando non deficitari dalle risultanze della tabella allegata al rendiconto di gestione, non presentino il certificato al rendiconto della gestione e quelli per i quali non sia intervenuta nei termini di legge la deliberazione del rendiconto della gestione.

Gli enti locali che hanno deliberato lo stato di dissesto finanziario sono soggetti, per la durata del risanamento, ai controlli sia sulle dotazioni organiche che sulla copertura dei costi.

Anche gli enti locali in pre-dissesto, ossia che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, per tutto il periodo di durata del piano di riequilibrio sono assoggettati ai controlli sia sulle dotazioni organiche che sulla copertura dei costi (per il servizio acquedotto la percentuale è fissata al 100%).

## **2. La definizione dei parametri di deficitarietà negli anni 2009-2015**

Per il triennio 2013-2015 la definizione dei parametri obiettivi è avvenuta con Decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze in data 18.02.2013. Con tale provvedimento è stato sostanzialmente confermato sia l'impianto dei parametri già previsti nel triennio precedente, approvato con DM 24.09.2009, sia la metodologia applicativa approvata nella seduta del 30 luglio 2009 della Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

E' importante evidenziare che il triennio per l'applicazione dei parametri definiti con il DM 18.02.2013 decorre dall'anno 2013 con riferimento alla data di scadenza per l'approvazione dei documenti di bilancio, prevista ordinariamente per legge, dei quali la tabella contenente i parametri costituisce allegato. I relativi parametri hanno trovato pertanto applicazione a partire dagli adempimenti relativi al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2012 e al bilancio di previsione dell'esercizio finanziario 2014 e fino al rendiconto 2014 e al bilancio 2016.

Alla scadenza del periodo di vigenza del DM 18.02.2013 non si è ritenuto di procedere all'adozione di un nuovo provvedimento per la definizione dei parametri per il successivo triennio, che avrebbe riguardato gli adempimenti relativi ai rendiconti della gestione degli esercizi finanziari dal 2015 al 2017, in quanto si è valutato che sussistesse la necessità di avviare una seria riflessione sull'intera disciplina della deficitarietà strutturale o quanto meno sugli aspetti più significativi dell'istituto, sia in vista del completo avvio della nuova contabilità armonizzata, sia a seguito della constatazione della limitata capacità che la deficitarietà strutturale ha mostrato nell'intercettare e sanare le manifestazioni iniziali di squilibrio finanziario.

Che le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti locali approvate con D.Lgs 23 giugno 2011, n. 118, come modificato ed integrato dal D. Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, costituiscano occasione per una rivisitazione dell'istituto della deficitarietà strutturale è stato esplicitato nelle premesse del DM Interno 23.02.2016 di approvazione per l'anno 2015 dei certificati per la copertura del costo dei servizi, sul quale la Conferenza Stato-città ed autonomie locali ha espresso parere favorevole nella seduta del 18 febbraio 2016.

Del fatto che l'istituto in argomento abbia mostrato scarse capacità di prevenire più gravi situazioni di patologia finanziaria si darà conto nel successivo paragrafo.

In tal modo, dato il disposto di cui all'art. 242, c. 2, che prevede che i parametri obiettivi siano fissati con DM, ma che, comunque, sino alla definizione di nuovi parametri si applicano quelli vigenti nell'anno precedente, anche per gli adempimenti relativi al rendiconto 2015 – per il quale gli schemi di

bilancio “armonizzati” coesistevano con quelli “tradizionali” - sono stati applicati i parametri del DM 18.02.2013.

### 3. Andamento a livello aggregato dei parametri di deficitarietà nel periodo 2009-2013 (art. 228, c. 7, TUEL)

La rilevazione dell'andamento triennale a livello di aggregati, riguardante i parametri di deficitarietà, è espressamente prevista, a carico del Ministero dell'Interno, dall'art. 228, c. 7, TUEL. In questa sede si è però ritenuto di dover ampliare l'arco temporale dell'indagine ad un quinquennio, in modo da offrire un angolo visuale più ampio delle grandezze considerate, che consentisse di coglierne con maggiore sicurezza i trend.

#### 3.1 Il comparto comunale

Tab. 1 - Comuni deficitari	ANNO DEL CERTIFICATO DI CONTO CONSUNTIVO				
	2009	2010	2011	2012	2013
Comuni effettivamente deficitari (con almeno 5 parametri positivi in tabella certificato conto consuntivo )	88	79	53	76	53
Comuni deficitari in via provvisoria (per omessa presentazione del certificato conto consuntivo) (*)	44	122	50	66	30
<b>Totale</b>	<b>132</b>	<b>201</b>	<b>103</b>	<b>142</b>	<b>83</b>
Percentuale dei comuni effettivamente deficitari sul totale comuni RSO+Isole (**)	1,2%	1,1%	0,7%	1,0%	0,7%
Percentuale dei comuni deficitari in via provvisoria sul totale comuni RSO+Isole	0,6%	1,6%	0,7%	0,9%	0,4%
<b>Percentuale totale</b>	<b>1,8%</b>	<b>2,7%</b>	<b>1,4%</b>	<b>1,9%</b>	<b>1,1%</b>

(\*) Il dato anomalo del 2010 è dovuto alle difficoltà che alcuni comuni hanno incontrato nell'utilizzo delle nuove modalità di invio telematico dei certificati di conto consuntivo, circostanza che ha determinato il picco di ben 122 comuni inadempienti

(\*\*) Gli enti delle RSS Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle Province autonome di Trento e Bolzano non sono soggetti ai controlli centrali ex art. 243 per la speciale autonomia in materia di finanza locale riconosciuta alle Regioni/Province cui appartengono. Per tali enti i parametri sono acquisiti solo per esigenze conoscitive.

La tab. 1 mostra come il numero dei comuni deficitari, al netto del dato anomalo del 2010, sia piuttosto contenuto. Al termine del periodo considerato gli enti deficitari sono meno di cento e costituiscono circa l'1% del totale dei comuni soggetti ai controlli centrali.

Nel quinquennio il relativo trend appare decrescente, sia pur in maniera irregolare, con una marcata flessione nel 2013, sia per il complesso degli enti, sia per ciascuna delle due componenti (deficitarietà effettiva ed in via provvisoria).

Ci si sarebbe dovuto attendere invece un trend crescente, considerato che negli ultimi due anni dell'arco temporale considerato sono entrate in vigore misure di contenimento della spesa pubblica, che dovrebbero aver avuto un effetto depressivo sui bilanci degli enti locali.

Tab. 2 - Comuni assoggettati ai controlli centrali	ANNO OBBLIGO COPERTURA COSTO SERVIZI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Comuni effettivamente deficitari (con almeno 5 parametri positivi in tabella certificato conto consuntivo )	88	79	53	76	53
Comuni deficitari in via provvisoria ( per omessa presentazione del certificato conto consuntivo)	44	122	50	66	30
<b>Totale comuni deficitari</b>	<b>132</b>	<b>201</b>	<b>103</b>	<b>142</b>	<b>83</b>
Comuni in pre-dissesto (anno piano da 2012 a 2015)		15	56	88	108
Comuni in dissesto (anno ipotesi da 2011 a 2015)	8	23	45	66	83
<b>Totale complessivo</b>	<b>140</b>	<b>239</b>	<b>204</b>	<b>296</b>	<b>274</b>
Percentuale dei comuni deficitari sugli enti assoggettati ai controlli centrali	<b>94,3%</b>	<b>84,1%</b>	<b>50,5%</b>	<b>48,0%</b>	<b>30,3%</b>



Con la tab. 2 l'analisi viene spostata sull'insieme degli enti assoggettati ai controlli centrali, che permette di confrontare l'andamento della deficitarietà con quello degli istituti del dissesto e del pre-dissesto. Infatti, in un certo anno l'obbligo di copertura del costo complessivo della gestione di alcuni servizi nella misura stabilita ricade non soltanto sugli enti che sono risultati strutturalmente deficitari secondo la tabella allegata al rendiconto del penultimo anno che precede quello di riferimento, ma anche su quelli che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale o lo stato di dissesto.

Dalla comparazione risulta che il trend dei comuni in dissesto e in pre-dissesto è opposto a quello degli enti deficitari, il cui peso percentuale nell'insieme degli enti assoggettati ai controlli centrali pertanto diminuisce vistosamente.

Quindi nel momento in cui le risorse finanziarie a disposizione del comparto comunale diminuiscono e cresce il numero degli enti per i quali sussistono squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario (in pre-dissesto) e quello degli enti che non sono stati più in grado di garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili (in dissesto), risulta che quelli che presentano condizioni di equilibrio "soltanto" gravi (gli strutturalmente deficitari) si riducono. Al contrario ci si attenderebbe, che, a fronte di un peggioramento della situazione finanziaria complessiva, il meccanismo di prevenzione della deficitarietà strutturale assumesse anch'esso un andamento crescente.

Si tratta di un primo indizio di malfunzionamento dell'istituto della deficitarietà, il cui fine dovrebbe essere appunto quello di "catturare" prontamente bilanci che squilibrano.

<b>Tab. 3 - Incidenza dei comuni già deficitari sugli enti in dissesto e in pre-dissesto</b>				
Rilevazione 16 dicembre 2016		Comuni in dissesto/pre-dissesto	Comuni deficitari nel 2009-13 (***)	Comuni non deficitari nel 2009-13 (****)
Comuni in dissesto (*)	Quantità	101	31	70
	Percentuali		30,7%	<b>69,3%</b>
Comuni in pre-dissesto(**)	Quantità	151	41	110
	Percentuali		27,2%	<b>72,8%</b>

(\*) Comuni per i quali alla data della rilevazione erano ancora in corso i 5 anni da quello dell'ipotesi.

(\*\*) Comuni per i quali alla data della rilevazione era ancora in corso il piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

(\*\*\*) Comuni risultati effettivamente deficitari almeno un anno nel periodo considerato.

(\*\*\*\*) Volendo inserire tra i comuni deficitari anche quelli in via provvisoria (n. 4 sia per dissesto che per pre-dissesto) le % dell'ultima colonna scendono a 65,3 e a 70,2

Nella elaborazione che ha determinato la tab. 3 è stato rilevato l'insieme dei comuni in dissesto a metà dello scorso mese di dicembre e si è andati ad indagare, per ciascun ente dissestato, se lo stesso fosse risultato deficitario o meno nell'arco temporale 2009-13. L'esito è che nel 69,3% dei casi l'ente dissestato non è "transitato" per la deficitarietà strutturale, ossia il comune finisce in dissesto senza che la tabella di deficitarietà negli anni precedenti abbia segnalato squilibri finanziari. Nel sottoinsieme degli enti dissestati dal 2014 (per i quali il periodo di dissesto è contiguo con quello dell'arco temporale 2009-13 delle nostre rilevazioni sulla deficitarietà) tale percentuale sale all'80,9%.

L'operazione è stata ripetuta per l'insieme dei comuni in pre-dissesto, ottenendo un valore ancora più elevato (72,8%). Si ritiene che le due percentuali costituiscano un ulteriore segnale che il sistema dei parametri, come attualmente configurato, ha una ridotta capacità di intercettare situazioni patologiche.

Tab. 4 - Sanzioni	ANNO OBBLIGO COPERTURA COSTO SERVIZI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Comuni sanzionati per mancata copertura costi	6	7	1	5	5
Comuni sanzionati per ritardi o omissioni certificative	0	37	5	1	1
<b>Totale</b>	<b>6</b>	<b>44</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>6</b>

Tab. 5 - Sanzioni per mancata copertura costi	ANNO OBBLIGO COPERTURA COSTO SERVIZI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Comuni effettivamente deficitari	6	5	1	1	1
Comuni deficitari in via provvisoria		2		1	1
Comuni in pre-dissesto				3	3
<b>Totale</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>5</b>

Tab. 6 - Servizi non coperti	ANNO OBBLIGO COPERTURA COSTO SERVIZI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Costo servizio rifiuti (obbligo copertura 100%)	1	3		1	1
Costo servizio acquedotto (obbligo copertura 80% se deficitari, 100% se in pre-dissesto)	1	1			
Costo servizi a domanda individuale (obbligo copertura 36%)	5	5	1	5	4
<b>Totale (*)</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>5</b>

(\*) Il totale per anno può non coincidere con il totale e dei comuni sanzionati in quanto un comune può risultare inadempiente all'obbligo di copertura per più tipologie di servizi

Le tabelle 4, 5 e 6 evidenziano le caratteristiche del meccanismo sanzionatorio, attivato in un esiguo numero dei casi e prevalentemente per la mancata copertura del costo dei servizi a domanda individuale.

La scarsità delle sanzioni potrebbe essere un indice di virtuosità: gli enti deficitari adottano tempestivamente il correttivo previsto e quindi non occorre attivare il meccanismo sanzionatorio. Ma potrebbe anche essere una spia di correttivi così blandi che non richiedono un reale sforzo finanziario o che addirittura sono già incorporati nei bilanci: questo è sicuramente vero per RSU (la copertura integrale del relativo costo è un obbligo di legge) e servizio acquedotto, ma non dovrebbe essere troppo lontano dal vero anche per i servizi a domanda individuale.

Tab. 7 - Positività nel quinquennio		
Numero di positività	Comuni deficitari	Comuni effettivamente deficitari
1	314	165
2	87	51
3	34	16
4	14	6
5	3	2
<b>% recidive</b>	<b>30,5%</b>	<b>31,3%</b>

Il fatto che il 30% degli enti sia presente per più anni nella lista dei comuni deficitari depone a favore della inefficacia delle misure correttive.

Tab. 8 - Valutazione dei parametri										
Anno certificato conto consuntivo	Parametri positivi (solo comuni deficitari)									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2009	35	77	83	81	26	49	34	32	53	16
2010	29	67	75	74	23	42	19	29	46	10
2011	17	45	47	52	16	23	12	26	43	7
2012	25	64	68	70	28	30	22	38	48	14
2013	13	44	42	48	20	21	13	18	37	19
<b>Totale 2009-2013</b>	<b>119</b>	<b>297</b>	<b>315</b>	<b>325</b>	<b>113</b>	<b>165</b>	<b>100</b>	<b>143</b>	<b>227</b>	<b>66</b>
<b>Incidenza % su totale</b>	<b>6,4</b>	<b>15,9</b>	<b>16,8</b>	<b>17,4</b>	<b>6,0</b>	<b>8,8</b>	<b>5,3</b>	<b>7,6</b>	<b>12,1</b>	<b>3,5</b>

Un altro segno di debolezza del sistema è dato dal fatto che alcuni parametri (7 e 10 in particolare, ma anche 1 e 5) si presentano con una bassa frequenza negli stessi enti deficitari, mentre tre soli parametri hanno un peso del 50% nella “positività” complessiva.

Tab. 9 - Dalla deficitarietà al dissesto/pre-dissesto															
Comuni deficitari	ANNO DEL CONTO CONSUNTIVO														
	2009			2010			2011			2012			2013		
QUANTITA'	Numero deficitari	di cui andranno in dissesto	di cui andranno in pre-dissesto	Numero deficitari	di cui andranno in dissesto	di cui andranno in pre-dissesto	Numero deficitari	di cui andranno in dissesto	di cui andranno in pre-dissesto	Numero deficitari	di cui andranno in dissesto	di cui andranno in pre-dissesto	Numero deficitari	di cui andranno in dissesto	di cui andranno in pre-dissesto
Comuni effettivamente deficitari	88	15	8	79	6	9	53	5	12	76	10	22	53	5	15
Comuni deficitari in via provvisoria	44	1	1	122	3	4	50	2	3	66	-	3	30	-	1
<b>Totale</b>	<b>132</b>	<b>16</b>	<b>9</b>	<b>201</b>	<b>9</b>	<b>13</b>	<b>103</b>	<b>7</b>	<b>15</b>	<b>142</b>	<b>10</b>	<b>25</b>	<b>83</b>	<b>5</b>	<b>16</b>
<b>PERCENTUALI</b>		%	%		%	%		%	%		%	%		%	%
Comuni effettivamente deficitari		17,0	9,1		7,6	11,4		9,4	22,6		13,2	28,9		9,4	28,3
Comuni deficitari in via provvisoria		2,3	2,3		2,5	3,3		4,0	6,0		-	4,5		-	3,3
<b>Totale</b>		<b>12,1</b>	<b>6,8</b>		<b>4,5</b>	<b>6,5</b>		<b>6,8</b>	<b>14,6</b>		<b>7,0</b>	<b>17,6</b>		<b>6,0</b>	<b>19,3</b>

L’elaborazione che ha determinato la tab. 9 è per certi versi opposta a quella che ha dato luogo alla tab. 3. In questo caso, infatti è stato rilevato per ciascun anno del periodo 2009-2013 il numero dei comuni deficitari. Quindi si è andati ad indagare, per ciascuno di essi, se il comune fosse incorso o meno, fino a dicembre 2016, nel dissesto o nel pre-dissesto. Come si può notare la percentuale dei comuni deficitari che finiscono per dissestare o attivare il pre-dissesto cresce fino a sfiorare il 40 negli ultimi due anni del periodo, a dimostrazione della scarsa efficacia del meccanismo correttivo.

Un altro dato significativo riguarda i comuni deficitari in via provvisoria, i quali dissestano o finiscono in pre-dissesto assai raramente; in altre parole si rivelano enti fondamentalmente sani, per cui la funzione della deficitarietà in via provvisoria è puramente amministrativa, di deterrenza verso comportamenti elusivi dell’obbligo di certificare nei tempi previsti la situazione relativa ai parametri obiettivi.

### 3.2 Il comparto provinciale

Tab. 10 - Province assoggettate ai controlli centrali	ANNO OBBLIGO COPERTURA COSTO SERVIZI				
	2011	2012	2013	2014	2015
Province effettivamente deficitarie (con almeno 4 parametri positivi in tabella certificato conto consuntivo)	1	1	2	4	3
Province deficitarie in via provvisoria (per omessa presentazione del certificato conto consuntivo)					2
<b>Totale province deficitarie</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Province in dissesto			2	2	3
<b>Totale complessivo</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>8</b>
<b>Province sanzionate</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Nel comparto provinciale, al contrario di quanto accade per i comuni, il numero degli enti deficitari cresce, senza tuttavia dar luogo a sanzioni.

#### **4. Conclusioni.**

L'andamento decrescente del numero dei comuni deficitari, in un arco temporale in cui iniziano ad essere applicati tagli alle disponibilità finanziarie del comparto e nel quale aumentano gli enti in dissesto e pre-dissesto, e le elevate percentuali di comuni che finiscono in situazioni patologiche senza nemmeno essere passate per la deficitarietà strutturale sembrano evidenziare una scarsa capacità dell'attuale sistema dei parametri obiettivi di intercettare enti con squilibri di bilancio gravi.

Lo scarso numero di sanzioni, peraltro talvolta comminate per ragioni puramente amministrative, la tipologia di omissioni circa l'obbligo di copertura dei costi e l'elevata percentuale di enti, già deficitari, che comunque finiscono in dissesto o pre-dissesto, sembrano dimostrare che, anche per gli enti intercettati, il meccanismo della deficitarietà strutturale non sia in grado di proporre rimedi che siano risolutivi degli squilibri segnalati.

L'esame degli indicatori evidenzia la scarsa sensibilità di almeno 4 di essi alla patologia finanziaria.

Per le ragioni sopra esposte si riterrebbe opportuna una decisa revisione dell'attuale sistema dei parametri obiettivi, che, in un'ottica di semplificazione degli adempimenti, potrebbe puntare all'individuazione dei nuovi parametri all'interno del "Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio" di cui all'articolo 18-bis, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 - approvato con Decreto del Ministro dell'Interno del 22 dicembre 2015 – che gli enti locali ed i loro organismi ed enti strumentali sono tenuti ad adottare a decorrere dall'esercizio 2016, con prima applicazione riferita al rendiconto della gestione 2016 e al bilancio di previsione 2017-2019.

Tale revisione non potrebbe prescindere, per quanto sopra detto circa la scarsa efficacia delle misure correttive attualmente previste in caso di accertata deficitarietà, dall'individuazione di meccanismi di riequilibrio ben più robusti.

#### ***Riscossione delle entrate e Recupero dell'evasione***

La problematica dell'evasione fiscale costituisce purtroppo una delle criticità più rimarchevoli del nostro Paese. Da tale fenomeno derivano pesanti ricadute sulla finanza pubblica oltre che sul sistema economico, deprimendone la crescita. Da segnalare, non da ultime, le iniquità che tale problematica genera nei confronti dei cittadini.

La portata di tale argomento è stata, nel corso degli ultimi anni certificata da molti degli attori istituzionali e non.

Il gap tra le imposte erariali e locali attese e quelle effettivamente pagate dai contribuenti, con riferimento agli anni 2012 – 2013, si è attestato in Italia a quota 108,7 miliardi di euro in media all'anno: 98,3 miliardi dovuti ai principali tributi, 10,4 ai contributi.

È quanto emerge dagli ultimi dati pubblicati sulla "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", allegata alla Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza (Def) per l'anno 2016.

Fondamentale nell'azione di contrasto all'evasione fiscale sarà la collaborazione di tutte le componenti istituzionali, ivi compresi gli enti locali ed il massimo livello di integrazione e perfezionamento delle banche dati in disponibilità degli stessi.

L'obiettivo è costituito dalla definizione di uno studio che possa fornire informazioni utili ad una migliore comprensione del fenomeno ed a quantificare il "tax gap" disaggregando tale informazione anche per regione e fascia demografica, nonché a fornire spunti di riflessione che potranno eventualmente concretizzarsi in proposte normative in materia.

La strategia per raggiungere l'obiettivo è costituita dall'acquisizione di dati contabili ed extra contabili da banche dati interne ed esterne e confronto con altri attori istituzionali ed operatori del settore.

### *Sviluppo dello studio*

La scarsa capacità di riscossione delle entrate è uno dei principali fattori di squilibrio e di crisi finanziarie per gli enti locali.

Per comprendere meglio il fenomeno si potrebbe procedere ad una attenta analisi sulla riscossione delle entrate desunte dai dati dei certificati sul rendiconto, quelli dell'ultimo triennio (o quinquennio) ed evidenziando per le più rilevanti tipologie di entrate proprie gli scostamenti tra accertamenti e riscossioni.

Le fonti di entrata da analizzare potrebbero essere le seguenti :

- IMU/TASI
- Addizionale IRPEF
- TARI (TARSU o TIA per anni precedenti)
- Proventi da contravvenzioni al codice della strada

I risultati possono essere organizzati per aree geografiche (a loro volta in regioni) e classi demografiche, anche incrociando tali parametri.

I risultati ottenuti potrebbero, poi, essere affinati in base a due ulteriori elementi :

- i metodi di riscossione delle entrate proprie

- gli stanziamenti del Fondo crediti di dubbia esigibilità

Gli esiti dello studio potrebbero essere tenuti in considerazione ai fini della definizione dei nuovi parametri di deficiarietà strutturale ed anche ai fini delle istruttorie sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale e sulle ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato.

Per testare la capacità organizzativa degli enti e la reale volontà di condurre azioni delicate anche sotto l'aspetto politico, assume rilevanza valutare le azioni poste in essere dai comuni per recuperare l'evasione delle imposte locali. Preliminarmente occorre rilevare che i certificati di rendiconto non contengono una voce esplicita. Occorrerebbe valutare se questi dati siano ricavabili dal SIQUEL della Corte dei Conti, oppure se sia praticabile somministrare on line un questionario mirato ai responsabili finanziari dei comuni.

Conseguentemente, sono state valutate le possibili base dati cui fare riferimento per lo studio in questione (recupero evasione tributi locali).

**1)** Acquisizione delle informazioni tramite banche dati esterne: Piattaforma SIATEL/Punto Fisco e Banca Dati Catastale. Da valutare altresì la possibilità di contattare l'Agenzia delle entrate al fine di poter chiedere dati in formato Excel da elaborare successivamente presso questo Ufficio per le necessità dell'Osservatorio.

In subordine Banca Dati ANUTEL (Associazione Nazionale Ufficio Tributi Enti Locali), trattasi comunque di Associazione.

**2)** Informazioni utili possono altresì fornite dal **Piano dei Conti Finanziario** degli enti locali, del quale si fornisce un estratto.

(*Allegato n. 6/1 al D. Lgs. n. 118/2011, recante: "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42"*).

## Allegato C/1

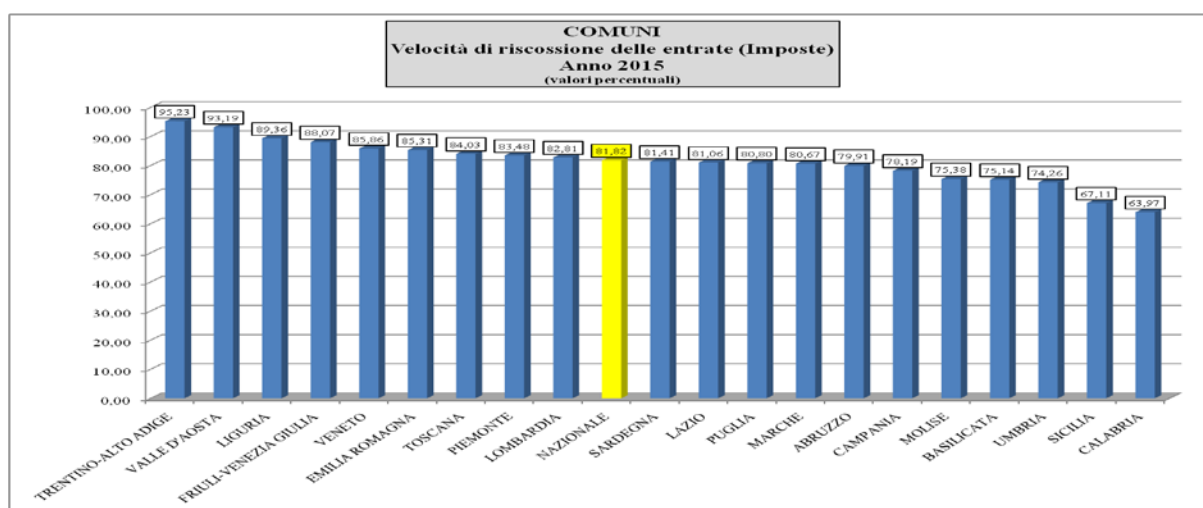
Allegato n. 6/1 al D.Lgs 118/2011

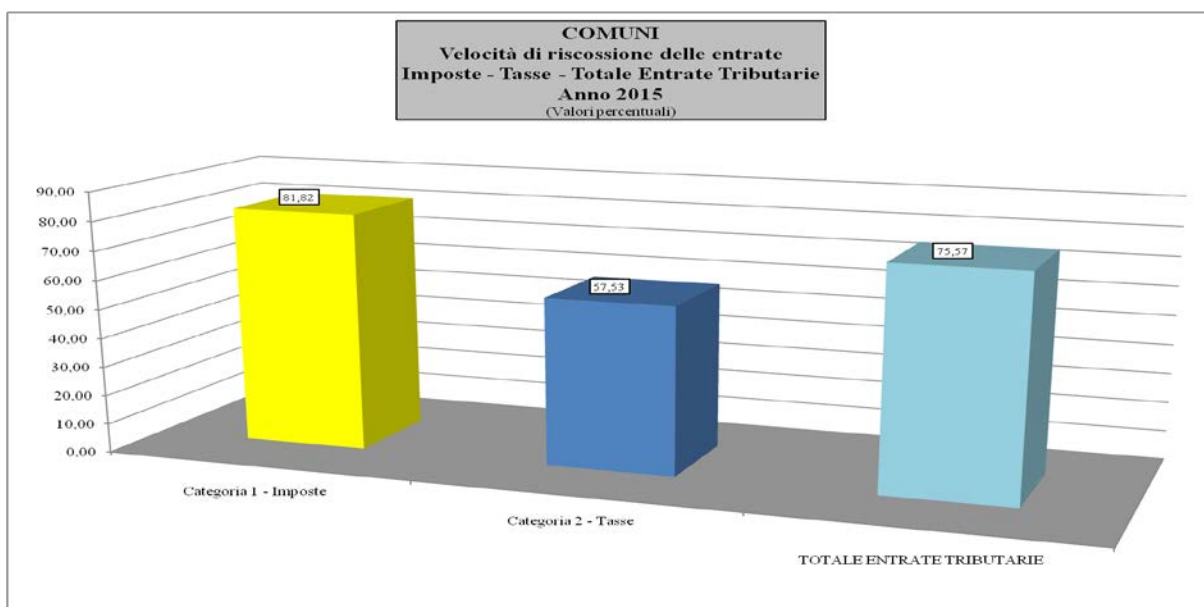
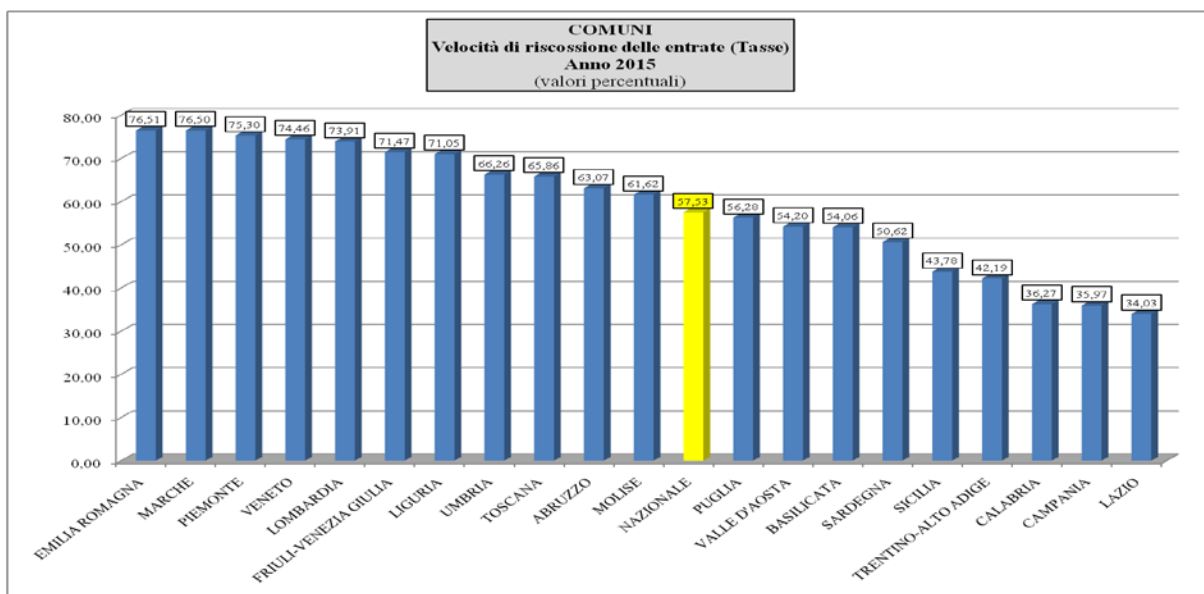
Piano dei conti finanziario			Codice Voce	Aggiornamento	Tipo modifica
MACRO	Livelli	Voce			
E	I	<b>Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa</b>	<b>E.1.00.00.00.000</b>		
E	II	<b>Tributi</b>	<b>E.1.01.00.00.000</b>		
E	III	<b>Imposte, tasse e proventi assimilati</b>	<b>E.1.01.01.00.000</b>		
E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000	01-dic-15	
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.03.001	01-dic-15	
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.03.002	01-dic-15	
E	IV	<b>Imposta municipale propria</b>	<b>E.1.01.01.06.000</b>		
E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001		
E	V	Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.06.002		
E	IV	<b>Imposta comunale sugli immobili (ICI)</b>	<b>E.1.01.01.08.000</b>		
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.08.001		
E	V	Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.08.002		
E	IV	<b>Addizionale comunale IRPEF</b>	<b>E.1.01.01.16.000</b>		
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.16.001		
E	V	Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.16.002		

3) Ulteriore possibilità è costituita dall'utilizzo di dati dei Certificati di Conto consuntivo 2015, ultimi disponibili, prodotti dagli enti locali alla Direzione Centrale della Finanza Locale, che permettono di ricavare alcuni indicatori.

Ad es. calcolo dell'Indice dato dal Rapporto tra entrate tributarie (Imposte e Tasse) Riscosse in c/competenza/Accertato espresso in valore percentuale.

A titolo esemplificativo, si riportano alcuni grafici ottenuti aggregando tali dati:





Tale possibilità non consentirebbe tuttavia di far emergere informazioni precise su altri aspetti quali, ad esempio, le dichiarazioni omesse o infedeli e comunque andrebbe depurato da fenomeni distortivi.

**4)** Più difficilmente praticabile appare la possibilità di somministrare on line un questionario mirato ai responsabili finanziari dei comuni in ragione della valutazione negativa sull'opportunità di richiedere un ulteriore apposito adempimento certificativo agli enti locali (non supportato da sanzione).

Perplessità sorgono inoltre in ordine ai tempi necessari per la restituzione delle informazioni richieste da parte di circa 8.000 enti e per la verifica delle stesse. Peraltro, in altri ambiti, quali l'acquisizione presso questo Ministero delle certificazioni di bilancio degli enti locali di cui all'articolo 161 del TUEL o dei questionari Sose, per garantire la tempestiva acquisizione dei dati è stata prevista una apposita sanzione.



5) Quindi, si potrebbe ipotizzare, al fine di stimolare la capacità organizzativa degli enti locali, una previsione normativa finalizzata a legare il conseguimento di un obiettivo gestionale da affidare al responsabile del servizio al raggiungimento di prefissati standard in termini di capacità di accertamento. Tale adempimento dovrebbe essere strutturato con cadenza trimestrale. Da tale soluzione potrebbero scaturire una riduzione della “burocrazia” ed una conseguente economia per l’ente locale in termini di indennità di risultato;

6) Infine, va valutata la possibile introduzione, per legge, di un meccanismo premiale nei confronti degli enti che più si impegnano in fase di accertamento delle entrate tributarie (individuando appositi parametri), che potrebbe concretizzarsi nella destinazione di una piccola quota del Fondo di Solidarietà Comunale a tali finalità.

### ***Adeguamento dell’ordinamento dei revisori dei conti***

#### **1) Le competenze.**

Vi è l’assoluta ed improcrastinabile esigenza di ricondurre a sistema e dare organicità alle varie disposizioni che prevedono competenze di vario tipo dell’organo di revisione (disposizioni diverse in materia di personale, riduzione della spesa, organismi partecipati, tempi di pagamento, principi contabili allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011, ecc) in aggiunta alle funzioni individuate dall’articolo 239 del Tuel. L’obiettivo è, da un lato, quello di ricostruire un quadro chiaro ed organico dei compiti e delle funzioni del revisore e, dall’altro, quello di chiarirne i contenuti e i criteri di riferimento per l’espletamento degli stessi. L’azione, partendo da una semplice attività di ricognizione, potrebbe portare all’elaborazione, di un documento ricognitivo e interpretativo che possa essere di valido supporto all’attività dell’organo per un più efficace svolgimento dei compiti attribuiti, non escludendo anche la formulazione d’ipotesi di proposta normativa.

#### **2) La revisione nelle forme associative.**

Potrebbero essere affrontate le problematiche e le incertezze applicative che sono sorte in ordine all’applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 1, comma 110, lettera c) della legge n. 56 del 2014, che prevede la facoltà di svolgimento in maniera associata, tramite l’unione di comuni, della funzione di revisione per l’unione e per i comuni che fanno parte della stessa e di quelle di cui all’articolo 234, comma 3-bis del Tuel riferite all’ipotesi di svolgimento da parte dell’unione di tutte le funzioni fondamentali dei comuni membri.

L'obiettivo è quello di verificare la validità dei predetti istituti normativi e della effettiva rispondenza degli stessi ad esigenze di riduzione della spesa e di contestuale efficace svolgimento della funzione.

L'azione potrebbe consistere, in primis, nella ricognizione e nell'analisi dei vari aspetti connessi allo svolgimento in forma associata della funzione di revisione e delle criticità rilevate o segnalate dagli enti, eventualmente anche con una rilevazione aggiornata, sulla base dei dati disponibili, degli enti che hanno fatto ricorso a tale forma di gestione per avere contezza della reale entità del fenomeno. Sulla base degli elementi acquisiti e delle relative valutazioni, potrebbero, quindi, essere formulate eventuali proposte di adeguamento normativo.

### **3) Verifica della "qualità" dell'attività di revisione.**

Di sicuro interesse può essere anche la valutazione dell'efficacia del nuovo sistema di scelta dei revisori-operata, come noto, mediante estrazione dall'apposito elenco- in funzione dell'ottimale svolgimento della delicata funzione e del conseguimento della corretta gestione economico-finanziaria degli enti locali. Invero, il nuovo sistema di scelta assicura senz'altro la necessaria posizione di indipendenza e terzietà del revisore, ma appare utile, al fine di una compiuta attuazione delle finalità sottostanti alle disposizioni di cui all'articolo 16, comma 25, del decreto legge n. 138 del 2011, assicurare anche una adeguata qualità della funzione svolta.

L'obiettivo è, quindi, in primis, quello di verificare se l'attuale disciplina regolamentare relativa alla tenuta dell'elenco dei revisori è sufficiente ad assicurare la richiesta competenza ed esperienza per un qualificato svolgimento della funzione di revisione con conseguente eventuale formulazione di proposte di modifica regolamentare o normativa con particolare riferimento ai requisiti di iscrizione nell'elenco declinanti la prevista adeguata professionalità.

Inoltre, potranno essere valutate eventuali ulteriori azioni e iniziative ritenute utili allo scopo, quali, a titolo meramente esemplificativo, note di supporto o approfondimento su specifici aspetti dell'attività di vigilanza e controllo.

### **4) Il sistema delle incompatibilità.**

Materia oggetto di studio è anche quella concernente le diverse ipotesi di incompatibilità dei revisori come disciplinate dall'articolo 236 del Tuel alla luce delle modifiche normative intervenute in materia di organismi partecipati, di ampliamento delle stesse funzioni dell'organo di revisione, di anticorruzione di cui al decreto legislativo n. 33 del 2013 e di riordino degli enti locali al fine delinearne in maniera puntuale e rigorosa l'ambito applicativo. L'analisi potrebbe portare alla formulazione di una proposta di adeguamento normativo.

## ***Analisi degli effetti dell'Associazionismo Comunale in termini di risparmi ed efficienza***

La disciplina dell'associazionismo comunale è stata caratterizzata, a partire dall'art. 14 del decreto legge n. 78/2010, da ripetuti interventi normativi volti prioritariamente al contenimento delle spese per l'esercizio delle funzioni fondamentali dei comuni individuati secondo un criterio demografico, passando dalla volontarietà all'obbligo di gestione associata delle funzioni fondamentali mediante convenzione o unione.

Il termine per l'esercizio obbligatorio delle funzioni è stato più volte prorogato, da ultimo col il d.l. n. 244/2016, denotando le difficoltà della concreta attuazione dell'impianto normativo, la cui implicita premessa, che andrebbe meglio provata soprattutto in contesti oltremodo frammentati come i comuni montani, è che per rendere localmente servizi efficienti bisogna raggiungere un certo ambito territoriale; tra le difficoltà più evidenti c'è l'inadeguatezza del criterio demografico e di quello della prossimità territoriale per la scelta degli enti con cui associarsi, laddove meglio risponderebbe alle esigenze degli enti valutare una compatibilità organizzativa e funzionale delle diverse strutture e una compatibilità delle professionalità e delle dotazioni strumentali in loro possesso.

La disciplina normativa in vigore si mostra volta a conseguire risparmi nella spesa pubblica ma poi il legislatore mostra un favore preminente per l'unione rispetto al più flessibile ed economico strumento della convenzione. Come noto, il primo istituto prevede la creazione di una vera e propria nuova soggettività giuridica che non assorbe quelle preesistenti, che restano in vita pur vedendosi private dell'esercizio delle funzioni fondamentali, ed è quindi in parte irrealistico pensare che con una nuova entità giuridica, che si aggiunge agli enti che trasferiscono le funzioni, si possano realizzare consistenti risparmi, se non altro per le spese generali di funzionamento, assolutamente insopprimibili, con buona pace delle formule di stile "senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica" spesso usate dal legislatore.

Una ulteriore criticità della normativa, che si riflette sulla possibilità concreta di verificare i dati contabili a consuntivo delle forme associative, è la stessa individuazione delle funzioni fondamentali che, a prescindere dalla loro astratta definizione non sempre fedele alla concreta organizzazione della gran parte dei piccoli comuni, pone anche problemi di conciliazione con le missioni di spesa individuate dal D. Lgs. n. 118/2011.

L'analisi sinora condotta dalla Corte dei conti sulle variazioni di spesa corrente dei consuntivi 2013- 2014 su un campione di unioni dei comuni e dei comuni aderenti (audizione presso la Commissione Affari Costituzionali della Camera dei Deputati in data 1.12.2015) ha mostrato un andamento per certi aspetti coerente con le aspettative di risparmio ma dall'altro ha evidenziato come non sempre all'esercizio

associato corrisponda un azzeramento della gestione e quindi dei costi da parte dei comuni associati. Ciò è probabile che derivi sia da una pratica amministrativa elusiva degli Enti che conferiscono all'Unione solo una parte dei servizi e delle attività riguardanti una funzione (ad esempio per la Polizia locale molti Enti conferiscono solo i servizi esterni come il rilievo degli incidenti), sia anche dalle difficoltà organizzative di un'operazione complessa perché si devono unire risorse strumentali, mezzi, apparecchiature, sedi ma soprattutto uffici, archivi, procedure, sistemi informatici, professionalità e, non da ultimo, persone.

Occorrerebbe pertanto in prospettiva:

1. Individuare, anche con riferimento alla organizzazione concreta degli enti, quali sono le funzioni che, svolte in maniera associata, consentono effettivamente di raggiungere un contenimento delle spese; assegnare ad ogni funzione da associare una o più missioni in cui si articola nel bilancio la spesa per monitorarne contabilmente le variazioni.
2. Eliminare il criterio demografico di accorpamento per sostituirlo con un ambito omogeneo che, partendo da una compatibilità delle strutture organizzative esistenti, garantisca oltre che un contenimento effettivo della spesa anche le aspettative dei cittadini che fanno riferimento alle strutture connesse a quelle funzioni;
3. Prevedere un maggior favore per le convenzioni da un lato e per le fusioni dall'altro, riducendo lo spazio per le Unioni dei comuni in quanto solo attraverso un percorso snello, volontario e condiviso due entità giuridiche potranno decidere di accorparsi, assecondati in questo caso da contributi e misure agevolative;
4. Assicurare forme di sostegno amministrativo agli enti per la concreta attuazione della disciplina;

### ***Adeguamento degli strumenti ordinamentali che affrontano la crisi finanziaria degli enti. Revisione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale***

Nel corso di questo quadriennio dall'entrata in vigore del decreto legge n. 174/2012, istitutivo della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'articolo 243-bis del TUOEL, sono emerse, in primis, la necessità e la priorità di dover avviare una ampia discussione sulla disciplina del riequilibrio, ai fini di una sua condivisa ed organica revisione.

Tale istituto, infatti, non si è dimostrato pienamente in grado di offrire agli enti che vi aderiscono una soluzione concreta e definitiva per evitare il perpetuarsi della situazione deficitaria in cui si sono venuti a trovare.

Del resto, fallimentari, si sono dimostrati i molteplici interventi normativi, succedutisi in questi anni, di natura il più delle volte “concreta e particolare” sintomo, unicamente, di una procedura di fatto non rispondente alla sua *mission*.

Un primo passo, al fine di una organica revisione dell’intera procedura di riequilibrio, dovrebbe essere quello di ricondurre l’intera procedimento di istruttoria e giudizio finale sul piano, in capo ad un unico soggetto istituzionale.

La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, si è inserita in un sistema in cui sono prefigurate, in una graduale articolazione, le situazioni di precarietà delle gestioni amministrative ed in parallelo i rimedi per farvi fronte.

L’auspicabile revisione della procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, potrebbe prevedere una procedimentalizzazione della stessa sulla falsariga di quella prevista per l’istituto del dissesto finanziario dagli articoli 244 e seguenti del Testo unico.

Si consentirebbe, così, agli enti interessati di continuare a fronteggiare, *in maniera autonoma*, diversamente, dunque, da quanto previsto per il dissesto, le situazioni di precarietà delle gestioni amministrative, ponendo in essere anche i rimedi suggeriti dalle medesime Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti, nell’ambito del controllo teso ad assicurare la sana gestione finanziaria, nonché il rispetto dei vincoli di finanza pubblica in una prospettiva simile a quella di un bilancio stabilmente riequilibrato.

Il soggetto istituzionale-interlocutore unico dell’ente locale, potrebbe essere la Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali di cui all’articolo 155 TUOEL, estendendo l’attività della stessa fino all’approvazione, con decreto ministeriale, del piano di riequilibrio presentato e istruito dalla medesima Commissione.

Resta inteso che la procedura così ipotizzata mutuerebbe dal dissesto solo gli aspetti e le fasi che, in mancanza di dissesto, afferiscono alla competenza dell’ente locale e non quelle che, invece, attengono alla liquidazione delle passività pregresse, che nella prefigurata procedura di riequilibrio continuerebbero, invece, ad essere gestite *in house*, autonomamente, dall’ente locale medesimo.

Per la Corte dei conti potrebbe ipotizzarsi il controllo-monitoraggio del medesimo piano con la previsione di ricorrere alla misura del dissesto-guidato di cui all’articolo 6, comma 2, D. Lgs. n. 149/2011, nel caso di mancato raggiungimento degli obiettivi previsti nel piano stesso, codificando i parametri contabili alla luce dei quali poter definire il mancato raggiungimento degli obiettivi pianificati.

Del resto, le funzioni delle sezioni regionali di controllo, tuttora, non sono limitate all’approvazione del piano. Infatti, successivamente a tale adempimento spetta ad esse il compito di vigilare sull’esecuzione

dello stesso, effettuando, ai sensi dell'articolo 243bis, comma 6, lett. a), del TUOEL, i controlli già previsti dall'articolo 1, comma 168 della legge 23.12.2005, n. 266 ed ora riportati nel testo dell'articolo 148bis del TUOEL, emettendo all'occorrenza apposita pronuncia.

Al fine di consentire agli enti di poter risolvere, realisticamente e strutturalmente, situazioni deficitarie, evitando così il ricorso alla deliberazione di dissesto finanziario, potrebbe, altresì, valutarsi l'opportunità di prevedere, a regime, la facoltà dell'ente di chiedere l'erogazione dell'anticipazione a valere sul fondo di rotazione di cui all'articolo 243ter TUOEL, già nelle more dell'istruttoria del piano, fatti salvi i meccanismi di recupero della stessa anticipazione, nel caso di diniego di approvazione del piano, con le modalità di cui al D. M. in data 11 gennaio 2013.