

l'organo esecutivo (competente per le variazioni al piano esecutivo di gestione). Valutazioni più sofisticate, condotte secondo parametri di convenienza economica, potrebbero richiedere tempi notevolmente lunghi, presentare difficoltà in caso di non sufficiente monitoraggio dei risultati, alimentare incertezze potenzialmente dannose per lo sviluppo dei programmi in corso.

Non si pretende che il sistema esposto sia il migliore, ma le critiche e gli inconvenienti segnalati non si appuntano tanto sulla metodologia (supportata da una sperimentazione diffusa e collaudata cui sembra inopportuno se non pericoloso rinunciare), bensì muovono da generiche considerazioni circa l'insufficienza dell'informazione sugli impatti di medio-lungo termine delle politiche, la scarsa considerazione della cosiddetta equità intergenerazionale, la possibilità di comportamenti distorsivi della spesa, per l'incentivo a spendere l'intero importo dello stanziamento senza riguardo ai costi, dal momento che le risorse continuano ad essere assegnate in base alla contabilità finanziaria.

Tali notazioni critiche sembrano perdere di vista la sostanza del problema. Esse non coinvolgono tanto la validità e l'attualità del sistema adottato, quanto la correttezza sostanziale dei comportamenti umani, le capacità e il senso di responsabilità di amministratori e dirigenti, l'idoneità dei sistemi di controllo a prevenire e correggere anomalie o difformità (di proposito non si parla di irregolarità, che occorre solo reprimere e sanzionare). In mancanza di queste componenti minime, nessuna riforma può avere speranza di successo.

Nessun sistema contabile è fine a sé stesso: esso deve intendersi concepito e costruito, giorno per giorno, registrazione dopo registrazione, in vista di ben determinate esigenze dei suoi utilizzatori.

Nella pur copiosa dottrina in materia non sembra sia stato posto in luce questo elementare concetto di relatività, connotato del resto ad ogni iniziativa umana.

Occorre stabilire, e sapere preliminarmente, a chi ed a che cosa serve la scrittura che si va ad effettuare. La scelta del sistema migliore diventa così un *posterius*, nel senso che non può non conseguire alle esigenze che si intendono soddisfare.

Con riguardo al settore pubblico, non v'è bisogno di riesumare il concetto di azienda di erogazione (caro alla ragionieristica di qualche decennio addietro) per evidenziare le differenze di fondo rispetto alle entità economiche del settore privato: attualmente lo stesso SEC 95 classifica fra le amministrazioni pubbliche le unità istituzionali che sono "preposte alla redistribuzione del reddito e della ricchezza del Paese", oppure che agiscono "da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita". La seconda ipotesi, a ben considerare, è compresa nella prima: se il bene o servizio prodotto non viene venduto, oppure viene praticato un prezzo economicamente non significativo<sup>8</sup>, si determina un costo che l'unità produttrice deve necessariamente trasferire su terzi, con effetto sostanziale di prelievo e redistribuzione di ricchezza.

Come si vede, anche secondo il SEC la definizione di amministrazione pubblica non è poi così lontana da quella tradizionale; va però osservato che nel contesto dei conti prescritti dal SEC essa assume solo valore classificatorio, senza specifica rilevanza sostanziale<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Secondo il SEC 95 il prezzo non è economicamente significativo allorché le vendite coprono una quota non superiore al 50% dei costi di produzione.

<sup>9</sup> Il documento stabilisce infatti una classificazione per settori, effettuata a livello di unità istituzionali; all'interno del sistema l'unità istituzionale (in cui sono inserite anche le amministrazioni pubbliche), è definita "centro elementare di decisione economica caratterizzato da uniformità di comportamento e da autonomia di decisione nell'esercizio della propria funzione principale. Una unità residente costituisce una unità istituzionale se gode di autonomia di decisione nell'esercizio della propria funzione principale e se dispone di una contabilità completa o ha la possibilità, dal punto di vista economico e giuridico, di compilare una contabilità completa qualora gliene sia fatta richiesta". Per esigenze di aggregazione, le singole unità istituzionali sono raggruppate in insiemi, detti settori istituzionali o semplicemente settori, alcuni dei quali sono suddivisi in sottosettori. Le amministrazioni pubbliche, raggruppate nel settore S.13, sono suddivise nei sottosettori S.1311 (amministrazioni centrali), S.1312 (amministrazioni di Stati federati), S.1313 (amministrazioni locali), S.1314 (enti di previdenza e assistenza sociale).

Ciò è in armonia con le caratteristiche peculiari del documento, concepito come strumento di analisi delle strutture e degli andamenti della situazione economica in ogni paese e regione, del quale la Commissione UE si serve per acquisire informazioni comparabili a livello mondiale, porne a date precise i risultati a disposizione degli utilizzatori e conseguire il più stretto coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri.

Date queste finalità, alla Commissione non interessano tanto l'ammontare della spesa ed i movimenti in entrata e in uscita, quanto la qualità e la comparabilità dei costi e dei risultati conseguiti nei vari Stati membri e nel resto del mondo; la rilevazione riguarda quindi principalmente l'andamento economico, che viene analizzato attraverso norme statistiche Comuni, cui sono chiamati a dare attuazione, in ogni Stato membro, gli organismi ed enti preposti all'elaborazione delle statistiche ufficiali.

L'approccio seguito dal legislatore comunitario non ha dunque il significato di considerare senz'altro preferibile la scelta esclusiva della contabilità economica, e tanto meno di imporla agli Stati membri, avendo solo inteso motivatamente adottare il sistema considerato più adatto per soddisfare alcune esigenze puntualmente definite: l'art. 1 del Regolamento approvativo (n. 2223/1996 del Consiglio CE del 25 giugno 1996), nel definire gli obiettivi del sistema, precisa che si tratta di una metodologia adottata per le esigenze della Comunità, che si applica a tutti "gli atti comunitari", e che non v'è obbligo, per alcuno Stato membro, di elaborare per le proprie esigenze i conti in base al SEC 95<sup>10</sup>.

Nello stesso documento viene inoltre evidenziato che non sempre è sufficiente la descrizione del processo economico in termini monetari, pur riconoscendo a questi il pregio di essere rapidamente osservabili. Per taluni fabbisogni specifici di dati è possibile la creazione di conti satelliti distinti (si richiamano ad esempio l'analisi del ruolo del turismo nell'economia nazionale, l'analisi dei costi e del finanziamento della sanità, l'analisi dell'importanza della ricerca e sviluppo per l'economia nazionale, l'analisi del reddito e della spesa delle famiglie, l'interazione tra l'ambiente e l'economia), oppure di tavole aggiuntive; si ipotizza, inoltre, il ricorso ad indicatori di natura non monetaria che, in base ad elaborazioni statistiche, dovrebbero consentire una descrizione, seppure assai approssimativa e imperfetta, delle variazioni del benessere.

I riferiti elementi di flessibilità hanno evidentemente lo scopo di favorire un uso polivalente del documento contabile adottato dal legislatore comunitario. È possibile seguire criteri analoghi per la contabilità degli enti locali? Il fatto, poi, che la contabilità finanziaria, comportando un irrigidimento della gestione, non si presti agevolmente a calcoli di convenienza basati su costi e proventi, rappresenta inconveniente grave al punto da giustificare le proposte di soppressione?

Dare a queste domande una risposta univoca non è cosa possibile. In ogni sistema di contabilità è dato ravvisare, accanto ad un complesso di principi Comuni (di cui, tra l'altro, non sempre sono definibili agevolmente i confini), una serie di regole metodologiche differenziate in relazione sia alle finalità ed agli obiettivi che si intendono raggiungere, sia alle esigenze di informazione chieste dagli utilizzatori. Di qui la possibilità di diversificazioni nella rilevazione e rappresentazione dei fatti gestionali, con la conseguenza che non può stabilirsi a priori, quale sia il sistema migliore da adottare. Si è visto, nell'esempio sopra riportato, che la Commissione UE ha privilegiato l'approccio economico per valutare il "peso" dei conti nazionali in seno all'Unione; preoccupandosi, nel contempo, della possibile insufficienza o incompletezza delle informazioni, tanto da prevedere l'elaborazione di conti "satelliti". Questo fattore di relatività gioca un ruolo assai rilevante, che non può essere sottovalutato; desta anzi perplessità il fatto che proprio i più fieri assertori della contabilità economica lo tengano in scarsa considerazione.

Si pensi all'ipotesi che debba procedersi alla valutazione di un terreno o di un complesso immobiliare: orbene, anche per una attività così sperimentata e routinaria (o forse proprio per

<sup>10</sup> L'unico obbligo a carico degli Stati membri è costituito dalla tempestiva trasmissione, all'Istituto statistico della Commissione, dei conti e delle tabelle con i dati di cui all'allegato B dello stesso Regolamento.

questo), si riscontra una diversificazione tra i criteri di indagine, con incidenza inevitabile sui valori. Già il valore cosiddetto "di mercato" può subire una serie di condizionamenti, che non si riducono esclusivamente ad un raffronto tra l'area della domanda e l'area dell'offerta; se poi la valutazione va ad effettuarsi in vista di una divisione, per l'accensione di un vincolo ipotecario, per costituire una garanzia, per fini fiscali, per stabilire il valore dell'immobilizzazione in uno stato patrimoniale, si introducono elementi ulteriori il cui impiego trova causa nelle finalità proprie dell'operazione che si intende effettuare e spetterà, quindi, all'utilizzatore saper cogliere il significato dell'informazione ricevuta, in relazione ai fini perseguiti. In sostanza, la scelta dell'una o dell'altra metodologia di valutazione dipende dal contenuto dell'informazione e dai destinatari della medesima.

Conclusione non dissimile dovrebbe, a maggior ragione, valere quando la rappresentazione dei fatti gestionali comporti una serie articolata e complessa di valutazioni, conseguenti all'esigenza di prendere a riferimento non più l'esborso monetario corrisposto per l'acquisizione dei beni e dei servizi (spesa), bensì il valore delle risorse umane e strumentali effettivamente utilizzate (costo)<sup>11</sup>.

È innegabile che la contabilità economica si presti meglio di quella finanziaria a supportare le decisioni di medio-lungo periodo e ciò si ravvisa indispensabile nell'organizzazione aziendale, soprattutto per le decisioni che incidono sul portafoglio complessivo d'impresa e sui relativi sviluppi.

È altresì innegabile, per quanto concerne gli enti locali, che l'evoluzione dei compiti e delle funzioni (già evidente nella legge n. 142 del 1990, *in parte qua* riprodotta nel TU) ha reso più complesso il procedimento di formazione delle decisioni, con riguardo sia alla maggiore varietà e variabilità delle situazioni, sia all'estensione dei campi di intervento. Se però si vuole applicare al sistema delle autonomie locali la ripartizione (mutuata dalla teoria dell'organizzazione aziendale) tra decisioni strategiche e decisioni operative, appaiono evidenti difficoltà.

Le prime rientrano certamente tra le incombenze degli organi di governo (di espressione politica), mentre le seconde spettano agli incaricati della gestione<sup>12</sup>, e fin qui la comparazione è possibile.

Il supporto di una contabilità economica può essere utile ai primi, in quanto le scelte relative possono risultare determinanti per la vita dell'ente, comportare effetti tendenzialmente non reversibili e richiedere investimenti assai ingenti che richiederebbero ben attenta valutazione prima di darvi corso; le scelte stesse, tuttavia, possono risentire di forti condizionamenti esterni (in tema, ad esempio, di definizione di bisogni da soddisfare, di pianificazione del territorio, di realizzazione di opere pubbliche) da parte non solo di gruppi di pressione ma pure di altri enti di autonomia, con la conseguenza che valutazioni di carattere esclusivamente economico, pur opportune o addirittura necessarie, possono non presentare rilevanza determinante nell'ambito del processo decisionale<sup>13</sup>.

Per quanto concerne, invece, le scelte gestionali, il supporto della contabilità economica può risultare strumento prezioso di indagine, peraltro ad una duplice condizione.

<sup>11</sup> Diversamente dalla spesa, il costo sorge quando la risorsa viene impiegata; viene quindi determinato in relazione al periodo amministrativo in cui ha luogo l'effettivo consumo, indipendentemente dal momento in cui avviene il relativo esborso finanziario. Tale momento, che occorre comunque conoscere perché ad esso si riconducono le scadenze e i termini giuridici dell'adempimento contrattuale, è indifferente nella contabilità economica e non è soggetto a rilevazione alcuna.

<sup>12</sup> Si usa volutamente un termine generico, perché non in tutti gli enti locali è presente una dirigenza, ed inoltre la gestione comprende una serie di attività distinguibili in relazione alla loro natura (amministrativa, finanziaria, tecnica).

<sup>13</sup> È appena da rilevare che il cosiddetto controllo strategico, in quanto finalizzato essenzialmente a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani e programmi di indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti (art.1, co. 1, lett. d del decreto legislativo n. 286 del 1999), si risolve in una valutazione *ex post* che non pone in discussione gli stessi obiettivi di indirizzo.

La prima è che sia tenuta (e accuratamente) una contabilità analitica di dettaglio, in modo da realizzare un sistema in base al quale la determinazione del costo (valore delle risorse impiegate nel periodo di riferimento) sia correlato non solo alla natura, ma altresì alla struttura organizzativa ed alle destinazioni per cui le risorse vengono impiegate.

La seconda condizione si configura, in buona sostanza, come una limitazione: per essere efficace, una contabilità economica deve essere completa, e come tale può rappresentare un costo, in termini di risorse, professionalità esterne, cambiamento radicale di mentalità e di prassi amministrative in linea di massima sperimentate e collaudate, che gli enti istituzionali minori non sarebbero in grado di sopportare. Forse una delle più fondate critiche che si può muovere all'attuale TU è la tendenza ad una regolamentazione generalizzante che pone in definitiva sullo stesso piano il piccolissimo Comune che opera con un segretario e un ragioniere "a scavalco" e che a mala pena riesce ad assolvere alle funzioni istituzionali di ente regolatore e l'ente maggiore che non solo non ha problemi di sopravvivenza, ma può avvalersi di una organizzazione consistente, in grado di rispondere alle aspettative, di talché il vero problema diventa l'affidabilità delle scelte di autodeterminazione (ad esempio volume dei servizi offerti, assortimento o mix dei medesimi, decisioni di *make or buy*, strutturazione secondo modelli imprenditoriali). Entra in gioco, ancora una volta, quel fattore di relatività che costituisce un po' il filo conduttore del discorso fin qui tenuto; occorre studiare, quindi, una disciplina diversificata con riguardo alla struttura dell'ente, con rispetto delle decisioni di fondo che l'ente medesimo, indipendentemente dalle dimensioni, nella sua autonoma valutazione ha il potere di adottare.

Un altro aspetto che occorre porre in luce, e che sembra determinante per porre sullo stesso piano contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale, è il fatto che entrambi i sistemi, in un termine più o meno lungo (ma di solito non troppo lungo) finiscono per coincidere, nel senso che portano ad identici risultati. La diversificazione tra i dati oggetto delle rispettive rilevazioni (esborsi monetari nella contabilità finanziaria, valore delle risorse utilizzate nella contabilità economica) tende ad azzerarsi col trascorrere del tempo.

Il decreto del Ministro delle finanze 30 dicembre 2002, che stabilisce i "Principi e le regole contabili" del Sistema di contabilità economica delle Pubbliche Amministrazioni, evidenzia che i differenti criteri applicati rispettivamente nell'approccio economico e in quello finanziario, può portare a tre tipologie di disallineamento:

- a) un disallineamento temporale, quando il periodo di impiego della risorsa differisce dal momento in cui avviene l'esborso monetario, che può aver luogo sia prima che dopo il manifestarsi del costo;
- b) un disallineamento strutturale, che si manifesta quando il centro di allocazione delle risorse e che sostiene quindi la spesa, è diverso dal centro di utilizzazione che determina il costo;
- c) un disallineamento sistemico, nel caso in cui all'esborso monetario non corrisponde l'acquisizione di risorse umane e strumentali, di modo che la spesa non costituisce costo<sup>14</sup>.

Nessuno dei tre tipi di disallineamento è tale da determinare incompatibilità tra le differenti metodologie di rilevazione e non sembrano sussistere inconvenienti di fondo alla coesistenza dei due sistemi che, come rileva anche l'Osservatorio per la Finanza e la contabilità degli enti locali, possono integrarsi a vicenda.

La contabilità economica, e soprattutto quella analitica, richiedono una illustrazione accurata ed esauriente dei criteri di valutazione adottati, ed è quindi necessaria, o comunque estremamente opportuna, la redazione di note integrative e informative, sul cui contenuto,

<sup>14</sup> Vengono indicati, come esempi di tale disallineamento, la restituzione di somme indebitamente percepite e i rimborsi ad una banca delle quote capitali di un mutuo: sembra però possibile osservare, per quanto riguarda il primo esempio, che è sostanzialmente indifferente, a prescindere dal sistema di contabilità adottato, la registrazione di dati identici e solo di segno opposto; nel secondo esempio sembra trascurato il fatto che la somma mutuata può aver avuto un impiego, oggetto quindi di rilevazione nella contabilità economica.

tuttavia, occorre lasciare agli enti la più ampia discrezionalità, evitando, per quanto possibile, una regolamentazione normativa di dettaglio.

Una regolamentazione, indubbiamente necessaria per quanto riguarda i controlli sull'applicazione dei principi, dovrebbe limitarsi alla definizione di linee guida e non imporre indicazioni troppo dettagliate; è stato infatti osservato che un'impostazione di tipo codicistico potrebbe risultare controproducente, incoraggiando il rispetto letterale della norma piuttosto che lo spirito del principio contabile. Il forte impegno di chi prepara il bilancio e di chi lo controlla è condizione imprescindibile per il funzionamento del sistema; di fronte, poi, alla crescente complessità delle rilevazioni, in un mondo di finanza globale e in continua evoluzione, non è facile evitare distorsioni connesse ad informazioni troppo puntuali ma di qualità non elevata.

Va, in ogni caso, superata la logica degli adempimenti di carattere esclusivamente o prevalentemente formale, come pure vanno rivisti i criteri di automaticità in base ai quali è resa possibile –ma, al tempo stesso, puntualmente disciplinata e dichiarata obbligatoria– la redazione di documenti contabili (si fa riferimento, in particolare, al prospetto di conciliazione) secondo meccanismi standardizzati che ne rendono incerto il valore informativo e comportano non semplici problemi per gli enti che hanno adottato scritture integrate oppure distinte, dando alla contabilità economica lo spazio che merita.

Sembra possibile concludere con un breve accenno alla tendenza, manifestatasi negli anni più recenti, alla adozione di forme di rendicontazione “multidimensionale” e “sociale” volte a dare informazione della performance raggiunta in termini di qualità e quantità di servizi erogati e soddisfazione dei cittadini e degli utenti dei servizi stessi.

I primi esperimenti di tali forme di rendicontazione si sono manifestati nel settore privato, per l'interesse di molte aziende a far apparire all'esterno le proprie attività in linea con le istanze dei clienti e, in una prospettiva più allargata, con le aspettative del contesto economico, sociale e ambientale. L'informazione così fornita può contribuire alla crescita di immagine dell'azienda e costituire strumento di comunicazione, con effetti di ritorno sulle scelte strategiche da adottare.

Nel settore pubblico, le finalità di un bilancio “sociale”<sup>15</sup> assumono aspetti peculiari. Il profilo di maggior interesse riguarda il coinvolgimento delle comunità amministrative nella definizione e nella attuazione delle politiche riguardanti la promozione del benessere locale, la qualità della vita, la tutela e la valorizzazione delle risorse naturali, lo sviluppo sostenibile; nel primo caso lo strumento tenderebbe a realizzare una partecipazione dei cittadini ai processi decisionali e, nella formazione di un documento a carattere preventivo, si potrebbero configurare diversi stadi di partecipazione, fino a dar luogo ad una delega dei poteri decisionali, con la conseguenza che l'amministratore assumerebbe soprattutto l'impegno di accogliere le scelte adottate dalle assemblee della cittadinanza, nell'ambito delle alternative selezionate.

Nel secondo caso, il documento costituirebbe una modalità di rappresentazione dello stato dell'azione politico-amministrativa, rappresentando una sintesi dei risultati più significativi raggiunti dagli amministratori nel corso del mandato.

Con riferimento alla legislazione vigente, le informazioni al riguardo possono essere fornite, in pratica, sia con la relazione illustrativa della giunta (organo esecutivo) prevista dall'art. 151, sesto comma, del TU, sia attraverso bilanci di inizio e fine mandato, contemplati attualmente dall'art.230, sesto comma, solo per la contabilità patrimoniale e denominati “conti patrimoniali speciali”.

<sup>15</sup> La terminologia, ormai ricorrente, non appare tuttavia precisa, per il *mix* di elementi, contabili ed extracontabili, che intervengono nelle rilevazioni.

## 2 Linee di sviluppo della finanza locale

Le nuove norme costituzionali hanno posto l'accento sulla marcata autonomia finanziaria degli enti territoriali e in particolare degli enti locali, ma tale principio non ha trovato specificazioni in norme che potessero attuarlo. Anzi, sono state introdotte misure restrittive di detta autonomia, sia pure ispirate dall'esigenza di un generale contenimento della spesa e del rispetto degli equilibri finanziari e dei limiti posti al nostro paese dall'appartenenza all'Unione europea. In realtà si è intervenuto in senso riduttivo non solo sulla spesa, ma anche sull'entrata. In attesa della conclusione dei lavori dell'*Alta Commissione*<sup>16</sup>, si è rinviata l'attuazione di un disegno organico di federalismo fiscale e si è proceduto in modo rapsodico, inserendo nelle varie leggi finanziarie singole norme, che si sono succedute negli ultimi anni, ispirate da criteri applicativi di quel principio. Va notato in proposito che, pur nella loro frammentarietà e, talvolta, contraddittorietà (si pensi alla disciplina in materia di acquisti di beni e servizi, inserita nella finanziaria 2003 e in gran parte abrogata dalla finanziaria 2004, n. 350/2003), alcune di queste norme hanno introdotto modifiche importanti nella disciplina della finanza territoriale: basti pensare alle norme, succedutesi da una finanziaria all'altra, sul patto di stabilità.

### 2.1 Innovazioni introdotte nelle ultime leggi finanziarie

Il contenuto delle finanziarie 2003 e 2004 è stato già in gran parte analizzato nella precedente Relazione della Sezione delle autonomie e, con riferimento alle singole materie, anche nella presente Relazione. In questa sede, pertanto, prima di esaminare le novità introdotte dall'ultima legge finanziaria (l. n. 311 del 30.12.2004 - finanziaria 2005) ci si limita a ricordare, per le due precedenti, solo alcuni punti salienti.

Nella finanziaria 2003 hanno particolare importanza quelle misure che incidono sulle entrate. In primo luogo, la sospensione degli aumenti dell'addizionale Irpef (di cui all'art. 3) sino a quando non saranno definiti, con un accordo nella *Conferenza unificata*, i "meccanismi strutturali del federalismo fiscale" e, sia pure indirettamente, la riduzione delle aliquote Irpef (art. 2), che è destinata ad incidere sul gettito dell'addizionale comunale e della compartecipazione dei Comuni e delle Province. Nella stessa ottica va considerata la norma che consente a Regioni, Province e Comuni di ridurre l'ammontare dei tributi loro dovuti, se entro un termine di 60 giorni dalla data dell'atto (che dispone detta riduzione) "i contribuenti adempiano ad obblighi tributari precedentemente in tutto o in parte non adempiuti".

L'art. 31, prevede, da un lato, con un richiamo all'art. 24 della finanziaria 2002 (legge n.448/2001), una riduzione dei trasferimenti erariali ai Comuni e alle Province del 2%, dall'altro un incremento di risorse pari al tasso di inflazione programmata per il 2003, di 151 milioni di euro, destinati agli enti le cui entrate risultino al di sotto della media *pro capite* della fascia demografica di appartenenza e (al co. 2) un contributo statale di 300 milioni, che (dedotti 20 milioni per le Unioni di Comuni e 5 per le Comunità montane) incrementano per il 50% il fondo ordinario e per il rimanente 50% sono destinati ai Comuni sottodotati. A parte altri contributi minori agli enti locali l'articolo in esame fissa l'aliquota di compartecipazione dei Comuni al gettito dell'Irpef al 6,5% e istituisce nel 2003 per le Province una compartecipazione all'Irpef dell'1 per cento.

Dalle serie storiche dei dati elaborati dalla Corte dei conti si rileva che per gli enti locali negli ultimi anni si è verificata una riduzione dei trasferimenti particolarmente marcata nel 2003 rispetto al 2002<sup>17</sup>. Questa riduzione è sostanzialmente compensata dalle compartecipazioni al gettito Irpef.

Permangono, tuttavia, difficoltà per gli enti locali che hanno esercitato funzioni loro trasferite, in genere senza adeguata provvista di risorse finanziarie, con conseguenze negative

<sup>16</sup> istituita con l'art. 3, co. 1, lett. b) della finanziaria 2003 (l. n. 289/2002)

<sup>17</sup> Nel Titolo II delle Entrate, sommando gli accertamenti e le riscossioni in conto competenza delle Categorie 1, 2 e 3 si registra una diminuzione rispettivamente di -15,32% e -21,18%

nell'erogazione dei servizi ai cittadini. Le difficoltà appena evocate sono accresciute dall'impossibilità di ricorrere all'indebitamento per la spesa corrente sancita dall'art. 119 della Costituzione e ribadita dall'art. 30, co. 15 della finanziaria in esame, che prevede la nullità degli eventuali contratti e pesanti sanzioni agli amministratori responsabili applicabili dalle Sezioni regionali della Corte dei conti. Trattasi di norme ispirate a corretti principi generali di trasparenza e sana gestione finanziaria, propri sia della Costituzione italiana che dell'ordinamento comunitario.

Nella stessa logica di contenimento della spesa degli enti territoriali (ma estesa anche ad altre categorie di enti pubblici) si collocano le norme degli artt. 33 e 34, secondo cui gli oneri derivanti dai rinnovi contrattuali del personale nel biennio 2002-2003 "sono a carico delle amministrazioni di competenza nell'ambito delle disponibilità dei rispettivi bilanci" e le amministrazioni provvedono alla rideterminazione delle dotazioni organiche e non possono -fatte salve alcune eccezioni motivate- "procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato" (co. 4).

Nell'ottica della trasparenza e della tutela della concorrenza, l'art. 24 stabilisce che le Amministrazioni pubbliche aggiudicatrici espletano procedure aperte o ristrette, secondo la normativa nazionale di recepimento delle norme comunitarie "anche quando il valore del contratto è superiore a 50.000 euro". Questo articolo obbligava anche le amministrazioni pubbliche ad utilizzare negli acquisti di beni e servizi le convenzioni CONSIP<sup>18</sup>.

Tra le altre norme sugli enti locali sono da menzionare quelle sul *patto di stabilità interno*, disciplinato nell'art. 29, alle quali è attribuito carattere di "principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi degli articoli 117 e 119, secondo comma della Costituzione".

Per le Province è stabilito che il disavanzo finanziario (calcolato sia per la gestione di competenza che per quella di cassa quale differenza tra le entrate finali e le spese correnti) deve essere almeno pari a quello dell'anno 2001, "migliorato" del 7 per cento (non sono considerati nel disavanzo i trasferimenti, la compartecipazione all'Irpef, le entrate derivanti da dismissioni di immobili, le spese per interessi passivi e quelle connesse all'esercizio di funzioni trasferite o delegate). Analoghe disposizioni sono fissate per i Comuni con più di 5000 abitanti (tranne che per la maggiorazione del 7% prevista solo per le Province).

Nei confronti delle norme della finanziaria del 2003 sono stati presentati vari ricorsi alla Corte costituzionale, che in molti casi ha ritenuto infondate le questioni di legittimità sollevate. Tali questioni riguardavano prevalentemente le Regioni, ma alcune di esse si riferivano agli enti locali. Tra quelle di maggior rilievo va richiamata la Sentenza n. 353 del 25.11.2004 sulla pretesa illegittimità dell'art. 29 riguardante il *patto di stabilità*. La Corte -richiamando la sua precedente sentenza n. 36/2004- ha ritenuto infondata la questione, in quanto non è contestabile "il potere del legislatore statale di imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti" ed ha aggiunto che in via transitoria possano anche imporsi limiti complessivi alla crescita della spesa corrente degli enti autonomi "in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale". La Sentenza n.390 del 22.12.2004 in materia di assunzioni di personale, mentre ha ritenuto legittima la norma contenuta nel co. 4 dell'art. 34 (della legge 289/2002), prima richiamata, ha, invece, censurato il comma 11 dello stesso articolo, nella parte in cui fissa una percentuale (il 50%) per le assunzioni i cui criteri sono stabiliti con DPCM in accordo con la *Conferenza unificata*, perché si tratta di una disposizione che "pone un precetto specifico e puntuale", che "si risolve in una indebita invasione, da parte della legge statale, dell'area (organizzazione della propria struttura amministrativa) riservata alle autonomie regionali e degli enti locali".

<sup>18</sup> Va ricordato che l'art. 3, co. 166 della finanziaria 2004 ha abrogato l'art. 24 della finanziaria 2003 ad eccezione dell'ultimo periodo del co. 3 e dei commi 6 bis e 7.

Nella manovra per il 2004, come è stato rilevato dalla Corte in altro contesto, emergono due componenti: la correzione del disavanzo e la realizzazione di interventi a sostegno dell'economia. Per quest'ultimo profilo è intervenuto il d.l. n. 269, convertito nella legge 24 Novembre 2003, n. 236, che ha preceduto –ponendosi come necessaria integrazione- la legge 24 Dicembre 2003 n. 350 (finanziaria 2004). La inadeguatezza delle previsioni si è palesata successivamente rendendo indispensabile un ulteriore intervento legislativo nel luglio 2004 con il d.l. n. 168/2004, che ha integrato la manovra per il 2004 collocandosi in certo senso come misura ponte tra finanziaria 2004 e finanziaria 2005.

La finanziaria 2004, di non facile lettura con i suoi 4 articoli, di cui l'ultimo di 252 commi, è caratterizzata da notevole frammentarietà e dispersione del contenuto in una successione di norme disparate, che costituiscono un vero e proprio "labirinto". Manca un quadro nel quale inserire organicamente i vari settori ed interventi. Riguardo agli enti territoriali, l'impressione d'insieme è che il testo normativo abbia un'impostazione alquanto centralistica. Considerando la parte essenziale delle norme, si ricordano:

- conferma della compartecipazione di Province (1%) e Comuni (6,5%) al gettito dell'Irpef (art. 2, commi 18-20);
- sospensione degli effetti delle delibere di aumento delle addizionali all'Irpef per i Comuni (art. 2, co. 21);
- conferma del sistema di trasferimenti agli enti locali, con un incremento di 180 milioni di euro, in applicazione del tasso programmato di inflazione, assegnati per il 50 per cento ai Comuni sottodotati e il 50 per cento alla generalità dei Comuni (art. 3, co. 35, nonché commi 36, 37 e 141);
- modifica della normativa sugli acquisti di beni e servizi da parte delle pubbliche amministrazioni (con l'abrogazione parziale dell'art. 24 della legge finanziaria 2003, già prima evocata), limitando l'obbligo di effettuare gli acquisti tramite la CONSIP solo a quelli di rilevanza nazionale;
- ricorso degli enti locali, in ossequio al disposto dell'art. 119, co. 6, della Costituzione, "all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento", e sono precisate le nozioni di indebitamento e di investimento (art. 3, commi 16-21);
- sostanziale conferma della disciplina del patto di stabilità;
- divieto per le pubbliche amministrazioni di assunzione di personale a tempo indeterminato (art. 3, commi 53 e ss.); in proposito va ricordato la già richiamata pronuncia della Corte costituzionale (sentenza n. 390 del 17 dicembre 2004), che ha dichiarato la parziale illegittimità costituzionale dell'art. 3, co. 60 della finanziaria 2003 (nella parte in cui vengono fissate misure dettagliate che limitano la competenza degli enti territoriali);
- oneri per il personale dipendente derivanti dai rinnovi contrattuali (art. 3, co. 49) "posti a carico dei rispettivi bilanci degli enti (così come previsto dall'art. 48, co. 2 del d.lgs. n.165/2001);
- "concorrenzialità nella gestione dei servizi" con una modifica all'art. 113 del TUEL introdotta con l'art. 4, co. 234.

La manovra finanziaria per il 2004 contiene numerose altre disposizioni riguardanti gli enti territoriali che si ritrovano sia nella legge finanziaria che nel citato d.l. n. 269/2003. Va ricordato l'art. 4, co. 208 –sul quale la Corte si è espressa nella Relazione dello scorso anno– che ha sostituito l'abrogazione del Titolo VIII, Parte II del TUEL (in materia di enti dissestati), effettuata dall'art. 31, co. 15 della finanziaria 2003, con la "non applicazione" dello stesso e ha previsto l'erogazione di 600 milioni a favore degli enti dissestati.

Anche la finanziaria 2004 è stata oggetto di ricorsi alla Corte costituzionale, non riguardanti direttamente gli enti locali, ma profili attinenti alle competenze delle Regioni: è stata dichiarata in vari casi l'inammissibilità o l'infondatezza, ma anche l'illegittimità di alcune norme. È questo il caso delle sentenze n. 308 del 21.10.2004 e n. 425 del 29.12.2004. La prima riguarda l'art. 4, co. 101, che disciplinava le modalità di gestione da parte di Sviluppo Italia Spa

del Fondo di garanzia sul rimborso dei prestiti fiduciari agli studenti, ritenuto lesivo della sfera di competenza delle Regioni “titolari di potestà legislativa nella specifica materia”. La seconda ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dei commi 17 e 20 dell’art. 3 concernenti le definizioni di *indebitamento* e di *investimento*. Le disposizioni sono state annullate in quanto “conferiscono al Ministro una potestà il cui esercizio può comportare una ulteriore restrizione delle facoltà per gli enti autonomi di ricorrere all’indebitamento per finanziare le loro spese”.

Su un piano generale si può rilevare che questa manovra risulta alquanto restrittiva nei confronti degli enti locali, con una riduzione delle risorse finanziarie e della loro stessa autonomia, fatta eccezione per alcune novità, come la possibilità offerta dall’art. 3, co. 28 agli enti locali di utilizzare le entrate derivanti dal plusvalore realizzato con l’alienazione di beni patrimoniali per spese aventi carattere non permanente connesse alle stesse finalità previste per l’utilizzazione dell’avanzo di amministrazione (reinvestimento delle quote accantonate per l’ammortamento, copertura dei debiti fuori bilancio, salvaguardia degli equilibri di bilancio).

Questa manovra –come la Corte ha già avuto modo di rilevare– mostra, con le restrizioni imposte agli enti locali, che la finanza di questi resta ancora in gran parte derivata. Appare ancora lontana la realizzazione del federalismo fiscale, mentre i tagli nei trasferimenti e i limiti posti all’autonomia impositiva, accompagnati dai maggiori oneri derivanti dal rinnovo dei contratti del personale, pongono seri problemi ai fini del mantenimento di adeguati servizi per la collettività.

La manovra finanziaria per il 2005, che trova una anticipazione nel citato d.l. n. 168 del luglio 2004 (convertito nella l. 191 2004) e un necessario completamento nella legge finanziaria 2005 (l. n. 311 del 30.12.2004) si pone nella linea delle due precedenti, accentuandone i caratteri restrittivi e riduttivi nei confronti degli enti locali. La frammentarietà della normativa, che già caratterizzava le precedenti finanziarie –e in particolare quella del 2004–, appare più accentuata nella legge n. 311/2004, di ancor più difficile lettura con il suo articolo unico, suddiviso in 572 commi. Il motivo dominante, presente del resto in tutte le ultime leggi finanziarie, resta il contenimento della spesa, che trova la sua espressione nell’introduzione del limite del 2 per cento di incremento rispetto alle corrispondenti previsioni dell’anno precedente, aggiornate con l’applicazione del c.d. “*decreto tagliaspese*” (n. 168). A contribuirvi maggiormente sono gli enti territoriali, che –come la Corte ha rilevato in altra sede– partecipano alla riduzione dell’indebitamento con il 47,8 per cento nel 2005 e, nelle previsioni, ancor più negli anni successivi (57,5% nel 2006 e 60,5% nel 2007).

Salvo che per alcune misure –che si potrebbero definire in controtendenza rispetto all’impostazione generale– il margine di manovra per gli enti locali trova, sia sul fronte delle entrate che su quello della spesa, limiti accentuati dalla nuova disciplina del *patto di stabilità*.

Sul fronte delle entrate, quanto ai trasferimenti, la finanziaria 2005 non introduce nuove risorse; con il comma 63 rinvia all’art. 31, co. 1 della finanziaria 2003, mentre nel successivo comma 64 prevede un incremento di risorse di 340 milioni di euro, in realtà per reintegrare gli enti locali delle riduzioni operate dalla finanziaria 2002.<sup>19</sup>

Il comma 65 conferma per il 2005 la compartecipazione dei Comuni e delle Province all’Irpef, il cui gettito dovrebbe ammontare a 131.783 milioni di euro<sup>20</sup>. Anche in questo caso non si

<sup>19</sup> L’art.31, co. 1 della finanziaria 2003, seguendo uno stile normativo purtroppo consolidato di rinvii “a catena”, a sua volta richiamava gli artt.24 e 27 della precedente finanziaria 2002, che si rifaceva all’art.53 della finanziaria 2001. In realtà, in attesa di un riordino complessivo della materia questa è ancora regolata dal d.lgs. n.504/92, con i completamenti annuali delle varie finanziarie. Poiché l’art.24 della finanziaria 2002 aveva ridotto i trasferimenti erariali sui Fondi istituiti dal citato d.lgs. n.504/92 per gli anni 2002-2004 rispettivamente dell’1, 2 e 3% il co. 64 della finanziaria 2005 fissa il reintegro di detta riduzione che era stata quantificata in circa 340 milioni di euro. Di questa cifra 260 milioni sono a favore degli enti locali per confermare i contributi già assegnati per il 2004 dall’art.3 della finanziaria di quell’anno (l.350/2003) e 80 milioni per i comuni cd. “sottodotati”, cioè con risorse sotto la media *pro capite* della fascia demografica di appartenenza.

<sup>20</sup> Secondo le previsioni che si ricavano dall’assestamento per il 2004. V. u.p.b. 1.1.1.1, cap.1023 dello stato di previsione dell’entrata (entrate IRPEF). Si ricorda che la compartecipazione dei comuni al gettito dell’IRPEF è stata prevista per il 2002 dall’art. 67, co. 3 della l. n. 388/2000 (finanziaria 2001), e con successive modifiche rinnovata per gli anni seguenti dalle leggi finanziarie 2002 e 2003, (la quale ultima l’ha estesa alle province con l’art. 31, co. 8 della l.289/2002), e 2004. Il citato art. 31, al co. 8 ha fissato la compartecipazione dei Comuni al 6,5% (contro l’iniziale 4,5%) e delle Province all’1%.

tratta di incremento di risorse, perché la compartecipazione non costituisce un'entrata aggiuntiva, ma comporta una conseguente riduzione dei trasferimenti erariali<sup>21</sup>.

Un ulteriore limite all'autonomia finanziaria e alla stessa potestà tributaria degli enti locali è rappresentato dal blocco dell'addizionale all'imposta sul reddito, di cui al comma 61, che parla di "sospensione delle addizionali...sino al 31 dicembre 2005". La norma va letta in combinato disposto con il comma 51, che fa riferimento alla sospensione "fino al 31 dicembre 2006" degli effetti "degli aumenti delle addizionali e delle maggiorazioni di cui alla lett. a) del comma 1 dell'art. 3" della finanziaria 2003. È prevista un'eccezione per i Comuni che non si siano avvalsi della facoltà di aumentare l'addizionale e che, quindi, possono farlo, per gli anni 2005, 2006 e 2007, nella misura complessiva dello 0,1 per cento.

Altre norme interessano i Comuni, con una incidenza indiretta sulle entrate; in proposito va menzionato il comma 67, il quale, derogando all'art. 3, co. 3 della legge n. 212/2000, proroga al 31 dicembre 2005 i termini per l'accertamento dell'ICI per le annualità d'imposta 2000 e successive in scadenza al 31 dicembre 2004. Il d.l. 314 del 30 dicembre 2004 ha prorogato alla stessa data del 31 dicembre 2005 i termini per la liquidazione di questa imposta in scadenza al 31 dicembre 2004. In merito all'ICI vanno richiamati allo stesso fine i commi 335-339, che introducono importanti modifiche nel "classamento" delle unità immobiliari, le quali hanno una ricaduta sulla base imponibile dell'ICI (e dell'Irpef) e conseguentemente sul suo gettito, con effetti sulle entrate finanziarie dei Comuni. La *Relazione tecnica* con una valutazione di massima quantifica questo gettito in 188,10 milioni, cui si aggiungono 0,36 milioni di addizionale Irpef comunale. In questa stessa ottica di modifiche della base imponibile per accrescere le entrate tributarie si collocano le norme riguardanti la tassa sulla raccolta dei rifiuti solidi urbani (TARSU), che saranno esaminate successivamente.

Tra le altre disposizioni riguardanti le entrate degli enti locali "disseminate" nel testo della finanziaria si ricordano quelle sul Fondo per il finanziamento delle funzioni conferite dalle Regioni agli enti locali (co. 60: 33,570 milioni nel 2005); sul Fondo per il rimborso delle minori entrate derivanti dall'abolizione del credito d'imposta per i Comuni (co. 52: 10 milioni); sul Fondo per incentivare l'insediamento nei piccoli Comuni (commi 54-56: 5 milioni).

Per quanto riguarda la spesa sono numerose le norme che si riferiscono, direttamente o indirettamente agli enti locali. Va innanzitutto richiamata la norma, che può essere considerata di carattere ordinamentale, contenuta nell'art. 21, con la quale si apre la nuova disciplina del *patto di stabilità*. In essa si fissa, da un lato, l'ampliamento dei soggetti che sono chiamati a concorrere agli obiettivi di finanza pubblica per il triennio 2005-2007, dall'altro si attribuisce il carattere di "principi fondamentali" ai successivi commi 22-53.

Le principali novità nei confronti della normativa precedente si possono così riassumere:

- il vincolo è posto non all'incremento del disavanzo, ma all'incremento delle spese correnti e delle spese in conto capitale;
- sono incluse nel calcolo le spese in conto capitale (prima escluse);
- sono, invece, escluse dal computo le spese per il personale, quelle derivanti dall'acquisizione di partecipazioni azionarie, per trasferimenti ad altre Amministrazioni pubbliche, connesse a interventi a favore di minori e soggetti a provvedimenti dell'autorità giudiziaria minorile, per calamità naturali;
- è ampliato, come si è detto, l'ambito soggettivo, perché oltre alle Regioni e alle Province sono compresi (ai sensi del co. 22) i Comuni con popolazione superiore a 3.000 abitanti (prima la soglia era di 5.000), le Comunità montane e isolate e le Unioni di Comuni con popolazione superiore ai 10.000. È però intervenuta una modifica nell'ambito soggettivo di

<sup>21</sup> Nel bilancio per il 2005 sono iscritti al cap.1320 (u.p.b. 2.1.2.6) dello stato di previsione del Ministero dell'interno 6.600 milioni a titolo di compartecipazione, mentre sono stati ridotti per lo stesso ammontare i trasferimenti erariali ai Fondi: Ordinario (-5.748); Perequativo (-31); Consolidato (-821).

applicazione appena indicato<sup>22</sup>, per cui “limitatamente all’anno 2005” le disposizioni sul patto non si applicano ai Comuni con popolazione fino a 5000 abitanti e alle unioni di Comuni, alle Comunità montane e isolate fino a 50.000 abitanti. Il comma successivo dell’art. 1 *ter* indica in 111 milioni di euro l’onere derivante dall’attuazione della norma testé riportata e ne indica la copertura.

Proprio in merito al limite di spesa prima richiamato, il comma 22 fissa per gli enti locali come base di riferimento per determinare il limite dell’incremento (del complesso delle spese correnti e in conto capitale) la spesa media annua del triennio 2001-2003. Per il 2005 detto incremento non può superare l’11,5 per cento per gli enti più virtuosi che hanno registrato una spesa corrente media *pro-capite* inferiore a quella media della classe demografica di appartenenza e 10 per cento per gli altri enti. L’ultima parte della lettera a) di questo comma fornisce i criteri di individuazione della spesa media del triennio. Per gli anni 2006 e 2007 si applica il limite generale del 2 per cento.

Va rilevato che per le Regioni a statuto ordinario il comma 23 individua una diversa base di riferimento e un diverso limite per l’incremento del complesso delle spese correnti e in conto capitale: 4,8 per cento delle spese correnti e in conto capitale dell’anno 2003. Per gli anni 2006 e 2007 si applica anche alle Regioni il limite dell’incremento del 2 per cento delle spese correnti e in conto capitale dell’anno precedente. I commi 24 e 25 indicano le spese escluse dal calcolo. In proposito va ricordato che la citata l. n. 88/2005, con l’art. 1 *quater*, ha aggiunto all’elencazione, riportata dall’art. 24, tre nuove tipologie di spese escluse dal calcolo.

In aderenza alla linea di rigore e di controllo di ogni tipo di spesa si pone, in continuità con quanto già anticipato dal d.l. n. 168/2004, la norma sugli incarichi di studio e sulle consulenze affidati dagli enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti. In proposito il comma 42 impone un’adeguata motivazione con una importante specificazione che non debbano esservi “strutture organizzative o professionali interne all’ente in grado di assicurare i medesimi servizi”; da queste limitazioni sono esclusi gli incarichi conferiti in materia di appalti. Il rigore della statuizione è attestato dalle altre cautele previste: la valutazione dell’organo di revisione economico-finanziaria dell’ente locale; la trasmissione alla Corte dei conti dell’affidamento dell’incarico; la previsione di illecito disciplinare, con conseguente responsabilità erariale, nel caso di difformità dell’incarico dalle prescrizioni normative.

Un’attenuazione –solo parziale– del rigore di questa disciplina è costituita dalla previsione, nel comma 26, di consentire agli enti di superare i limiti prima indicati, ma solo per finanziare spese di investimento e con entrate provenienti dall’alienazione di beni immobili e mobili e da erogazioni a titolo gratuito e liberalità. Uno “strappo” al rigore generale che permea tutta la manovra volta al contenimento della spese correnti è costituito dalla norma contenuta nel comma 43, che consente ai Comuni di finanziare queste spese con i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni di cui al d.P.R. n. 380/2001, ma è posto un limite: entro il 75 per cento per il 2005 e il 50 per cento per il 2006.

Un’altra, limitata, apertura nei confronti di questi enti è costituita dalla norma contenuta nel comma 27, che prevede l’istituzione di un apposito Fondo presso la Cassa depositi e prestiti S.p.A., con una dotazione di 250 milioni di euro per l’anno 2005, al fine di concedere anticipazioni agli enti locali per coprire le spese in conto capitale che eccedano i limiti di spesa previsti dal patto; queste anticipazioni, i cui interessi sono a carico del bilancio dello Stato per un ammontare di 10 milioni di euro, devono essere restituite entro il 31 dicembre 2006.

I commi 30-41 disciplinano i vari adempimenti per il monitoraggio del patto di stabilità e le sanzioni nel caso di mancato rispetto. In merito a queste ultime il comma 33 prevede, per gli enti inadempienti, a partire dal 2006, limiti all’acquisto di beni e servizi, il divieto di nuove assunzioni di personale e del ricorso all’indebitamento per gli investimenti.

<sup>22</sup> La legge 31.5.2005 n.88 (che ha convertito il d.l. 31.3.2005 n. 44), introducendo alcuni nuovi articoli nel testo del decreto legge, ha aggiunto, con l’art. 1 *ter*, un nuovo co. 22 *bis* alla finanziaria 2005 in esame.

La Finanziaria 2005 contiene altre varie norme che direttamente o indirettamente riguardano le Regioni e gli enti locali. L'impostazione generale fortemente restrittiva alla quale si ispira tutta la "manovra 2005" si riverbera in molte norme di dettaglio, ma non mancano misure di carattere positivo per gli enti territoriali ed in particolare per gli enti locali. In merito a queste ultime va ricordata la norma dei commi 28 e 29 sui contributi statali a favore di interventi a tutela dell'ambiente e dei beni culturali e alla promozione dello sviluppo economico e sociale del territorio. Va innanzitutto rilevato che nel testo non si fa riferimento esplicito agli enti locali, il che potrebbe far pensare che beneficiari dei finanziamenti possano essere anche altri enti; d'altra parte il tenore della norma e il riferimento all'oggetto degli interventi (ambiente, beni culturali e sviluppo economico-sociale del *territorio*) fanno individuare una destinazione a favore degli enti locali e comunque degli enti territoriali. Questa interpretazione trova fondamento nel richiamo trasparente al disposto dell'art. 119, co. 5 della Costituzione, che fa riferimento alla promozione dello "sviluppo economico", alla "coesione", alla "solidarietà sociale" e alla rimozione degli "squilibri economici e sociali". La Corte costituzionale in proposito (nella Sentenza n. 16 del 2004) ha dichiarato che gli interventi statali devono essere aggiuntivi e perseguire la finalità di perequazione indicata dalla Costituzione e non riferirsi all'esercizio di normali funzioni degli enti locali; la Corte ha anche richiamato l'attenzione sull'esigenza della presenza delle Regioni, quando i finanziamenti in esame rientrano nella competenza regionale. Il comma 29, tuttavia, affida al solo Ministro dell'economia il compito di individuare, con proprio decreto, gli interventi e gli enti destinatari e di provvedere all'erogazione dei contributi. La spesa autorizzata è di 201,5 milioni per il 2005 e di 170,5 milioni sia per il 2006 che per il 2007.

La finanziaria 2005 introduce nuove norme in materia di indebitamento degli enti locali con i commi 35, 44, 45, 66, 68-77. Il comma 35 stabilisce che gli enti territoriali, a decorrere dal 2006, debbano corredare le loro richieste di mutui e prestiti obbligazionari con una apposita attestazione del conseguimento degli obiettivi del patto di stabilità. Questo obbligo riguarda, anche per il 2005, le Province e i Comuni con più di 5.000 abitanti. Il comma 44, modificando l'art. 204, co. 1 del Testo unico sugli enti locali (d.lgs. 267/2000, citato d'ora innanzi come TUEL) limita la possibilità di indebitamento degli enti locali riducendone il tetto al 12 per cento (invece del precedente 25%) delle entrate dei primi tre titoli del bilancio del penultimo anno precedente. Gli enti che si trovino ad avere superato detto nuovo limite dovranno rispettarlo entro il 2013, provvedendo alla riduzione progressiva del debito (co. 45). Per il rimborso della quota di capitale delle rate di ammortamento dei mutui i Comuni possono (ai sensi del co. 66) utilizzare le entrate derivanti dal plusvalore realizzato con l'alienazione di beni patrimoniali (inclusi gli immobili).

Con i commi 68-77 sono apportate ulteriori modifiche al TUEL e sono disciplinate le modalità di indebitamento degli enti locali, anche attraverso l'introduzione di nuovi strumenti, quali le aperture di credito (con l'aggiunta di un nuovo art. 205 bis). In particolare sono stabilite le condizioni di durata e decorrenza dell'ammortamento dei mutui; la facoltà per più enti locali di effettuare congiuntamente emissioni di prestiti obbligazionari; la facoltà di affidare la gestione del fondo di ammortamento del debito a istituti di credito diversi dal tesoriere; l'esclusione della possibilità di contrarre mutui con rimborso del capitale in un'unica soluzione alla scadenza (con una modifica all'art. 41, co. 2 della l. 28.12.2001 n. 448); la rinegoziazione dei mutui (commi 72-73); nuove regole per la contabilizzazione del debito.

La previsione della possibilità di attivare aperture di credito costituisce una delle maggiori novità della finanziaria 2005, perché introduce uno strumento flessibile che consente agli enti, specie nel finanziamento di opere pubbliche, di disporre delle somme necessarie in funzione dello stato di avanzamento dei lavori e quindi senza gravarsi di un debito complessivo, con conseguente riduzione dell'onere per interessi; questi potranno, come le imprese private, avere presso le banche linee di credito da cui effettuare prelievi in relazione alle loro esigenze di finanziamento; dovranno, peraltro, essere rispettati: il limite del 12 per cento e le condizioni

previste per il ricorso all'indebitamento. La durata dell'ammortamento degli importi erogati non deve essere inferiore a 5 anni. In proposito va rilevato il mancato coordinamento nell'elaborazione dei testi normativi, perché l'art. 1 *sexies* della legge n. 88/2005 ha introdotto una modifica all'art. 205 del TUEL in materia di aperture di credito che riprende quasi integralmente il testo già introdotto dall'art. 68 della finanziaria 2005, senza peraltro stabilire nessun collegamento con quest'ultima.

La possibilità di emissione congiunta, da parte di più enti locali, di titoli obbligazionari consente agli enti di piccole dimensioni di accedere ai mercati obbligazionari, cui isolatamente non potrebbero rivolgersi.

La finanziaria ha anche prescritto (con l'art. 74) la costituzione di un fondo di ammortamento del debito (o la conclusione di un'operazione di *swap* per l'ammortamento del debito) nel caso di nuove emissioni di titoli obbligazionari con rimborso del capitale in un'unica scadenza.

Alcune norme -commi 79 e 80- attengono ad aspetti organizzativi e gestionali, ma possono avere importanti riflessi sul processo verso una maggiore autonomia degli enti locali e, più in generale, sulla migliore e più immediata conoscenza dei flussi finanziari. Il primo dei citati commi prevede l'avvio sperimentale del superamento della tesoreria unica con l'individuazione da parte del Ministro dell'Economia, sentiti la Conferenza unificata e i Ministri dell'Interno e dell'Istruzione, Università e Ricerca, di una regione, tre Province, sei Comuni e tre università. Ai tesorieri di questi enti nel 2005 affluiscono direttamente (invece che nei conti della Tesoreria dello Stato) i trasferimenti statali e le entrate proprie. La norma precisa che gli enti sono individuati tra quelli che possono collegarsi al sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici (SIOPE). Anche per favorire il funzionamento a regime di questo sistema il comma 80 prevede l'avvio della gestione informatizzata del servizio di tesoreria degli enti locali, in particolare "con l'uso di ordinativi di pagamento e di riscossione informatici".

Altri commi toccano aspetti particolari che comunque hanno rilevanza per i Comuni. È il caso del comma 275, che esenta i Comuni dalle imposte sui trasferimenti di immobili di loro proprietà a favore di fondazioni e società; tale trattamento riguarda anche le operazioni di cartolarizzazione, disciplinate dalla legge n. 410/2001. Il comma 539 proroga i termini previsti per la redazione del conto economico per i Comuni con popolazione inferiore ai 5000 abitanti. Altra proroga è contenuta nel comma 523 e riguarda la fase di transizione entro la quale i Comuni devono raggiungere la piena copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani con la TARSU<sup>23</sup>. In merito a questo tributo assume una certa rilevanza, per la sua ricaduta sulle entrate dei Comuni, il comma 340 sulla determinazione della superficie di riferimento ai fini dell'applicazione del tributo. In questo comma si prevede 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 essere inferiore all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri fissati nel Regolamento approvato con il d.P.R. n.138/98. La norma precisa che per gli immobili già denunciati i Comuni modificano d'ufficio le superfici che risultino inferiori all'80 per cento e ne danno comunicazione agli interessati, mentre per gli immobili per i quali manchino gli elementi per determinare la superficie sarà richiesto ai titolari degli stessi di provvedere. Quanto alla ricaduta in termini di gettito per i Comuni la *Relazione tecnica* la quantifica in 165 milioni per il 2005, 220 per il 2006 e 165 per il 2007.

A completamento della normativa riguardante specificamente gli enti locali va fatta menzione del comma 557, che consente ai Comuni con meno di 5000 abitanti, nonché ai consorzi tra enti locali gerenti servizi "a rilevanza non industriale", alle Comunità montane e

<sup>23</sup> La proroga interessa i comuni che abbiano raggiunto nel 1999 un grado di copertura dell'85% e quelli che nello stesso anno abbiano raggiunto un grado di copertura compreso tra il 55 e l'85%, secondo quanto disposto dall'art.11, co. 1, lett.a) e b) del DPR n. 158/99.

alle Unioni di Comuni di utilizzare personale di altre Amministrazioni locali, con l'autorizzazione di queste.

La sintesi del contenuto della finanziaria del 2005 conferma quanto rilevato all'inizio e con riferimento alla precedenti manovre. La giusta ricerca dell'equilibrio dei conti e del risanamento economico-finanziario anche per favorire il rispetto dei vincoli imposti dall'Unione europea, sta determinando una compressione dell'autonomia finanziaria degli enti locali (ma lo stesso discorso vale anche per le Regioni) e più in generale della stessa autonomia istituzionale loro garantita. Il sintomo del disagio degli enti territoriali si rileva dai numerosi ricorsi presentati alla Corte costituzionale su varie norme di questa finanziaria ritenute lesive delle loro competenze.

## 2.2 Sistema di finanziamento

Sul sistema di finanziamento si sono soffermate le precedenti Relazioni ed in particolare quella dello scorso anno, alla quale si rinvia. In questa sede non si può che ribadire che il rinvio della piena realizzazione del federalismo fiscale perpetua la situazione di stallo e di incertezza, nella quale versa la finanza locale (ma ciò vale anche per quella regionale). A ciò si devono aggiungere le crescenti restrizioni delle possibilità di reperimento di risorse e la diminuzione dei trasferimenti. Se si considera la crescente richiesta agli enti territoriali di partecipazione all'opera di risanamento delle finanze pubbliche risultano evidenti le difficoltà di questi enti. La mancata attuazione delle deleghe stabilite nella l. n. 131/2003 accresce l'incertezza perché l'esatta individuazione delle funzioni fondamentali e il completo assetto istituzionale previsto dalla Costituzione costituiscono un *prius* rispetto allo stesso definitivo trasferimento di risorse finanziarie e di personale e alla individuazione precisa delle fonti di finanziamento e, quindi, di trasformazione da finanza derivata in finanza autonoma degli enti locali.

In attesa della soluzione del problema le ultime leggi finanziarie hanno dato, come si è visto, risposte insufficienti e frammentarie, del resto tutte orientate nel senso di una ulteriore limitazione della potestà normativa e tributaria di questi enti.

Nella finanziaria 2005 gli enti locali sono stati reintegrati delle risorse derivanti dai trasferimenti che la finanziaria 2002 aveva ridotto. È stata confermata la compartecipazione dei Comuni e delle Province al gettito dell'Irpef, che, peraltro, come si è visto, non costituisce una risorsa aggiuntiva, ma è compensata negativamente da una riduzione corrispondente di trasferimenti; è, invece, bloccato l'aumento dell'addizionale Irpef per i Comuni. A ciò si deve aggiungere che la stessa riduzione delle aliquote Irpef avrà una ricaduta negativa sulle entrate degli enti locali. In materia di ICI e TARSU si può, invece, prevedere, con l'estensione della base imponibile, un incremento di entrate dei Comuni a seguito delle misure dettate dalla finanziaria 2005 con riferimento a questi tributi.

### **3 La finanza locale nell'esercizio 2004**

#### **3.1 Prime valutazioni sui risultati dell'esercizio**

La verifica del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, affidati al comparto degli enti locali, può essere condotta sull'ultimo esercizio concluso, il 2004, prescindendo dall'esame dei rendiconti ed avvalendosi di altre fonti di informazioni idonee per fornire prime indicazioni al riguardo<sup>24</sup>.

La Sezione ha offerto, per la prima volta per l'esercizio 2002, un quadro finanziario non limitato al solo aspetto dell'esame dei dati di cassa, ma più esteso; infatti, sono state effettuate apposite rilevazioni che hanno riportato le analisi sulle risultanze del patto di stabilità interno e sulla situazione dell'indebitamento dell'ultimo esercizio. Dal 2004 viene introdotto un ulteriore elemento di analisi costituito dai dati di competenza utilizzati per la verifica del rispetto del patto di stabilità interno.

In questo modo il più articolato quadro degli elementi acquisiti ha consentito di mettere a confronto le tendenze rilevate sotto tre distinte angolazioni, dal cui esame integrato possono trarsi elementi più completi sulla situazione della finanza locale ed in particolare possono evidenziarsi i fenomeni più rilevanti sul fronte della gestione di cassa e di competenza, dell'equilibrio generale e dell'indebitamento.

Queste analisi consentono, quindi, di valutare, nell'imminenza della chiusura dell'esercizio, gli aspetti salienti della gestione finanziaria dei Comuni e delle Province, specie con riguardo al quadro della stabilità complessiva del comparto ed alla presenza di squilibri che gravano sulla capacità di svolgere adeguatamente il ruolo di crescente intervento che le recenti riforme affidano a questi enti.

##### **3.1.1 La situazione dell'economia e della finanza pubblica nel 2004**

La situazione dell'economia e della finanza pubblica, determinatasi nell'esercizio 2004, costituisce un indispensabile supporto per comprendere il ruolo svolto dalla finanza locale e per verificare se gli obiettivi indicati dalla programmazione e dai provvedimenti della manovra annuale di bilancio siano o meno stati realizzati.

Nella sede previsionale del DPEF 2004-2007 era stato ipotizzato uno scenario nel quale le prospettive di crescita dell'economia italiana si rilevavano in linea con la media degli altri paesi europei con un tasso di sviluppo che si sarebbe dovuto collocare intorno al 2 per cento.

Nella nota di aggiornamento, pur ritenendo che le previsioni di crescita potessero essere confermate, la crescita prevista veniva stimata all'1,9%, dato questo, ritenuto vicino a quello previsto per l'area dell'euro. Le previsioni venivano, quindi, formulate ipotizzando un miglioramento del quadro macroeconomico con il consolidamento della ripresa nel 2004 e la prospettiva di un'accelerazione dell'economia italiana negli anni successivi.

La costruzione del quadro programmatico di finanza pubblica nel DPEF 2004-2007, fondata su una prospettiva favorevole, che ove confermata non avrebbe mancato di incidere positivamente sui conti pubblici, è stata, comunque, influenzata dal peggioramento della congiuntura economica evidenziatosi nel 2003, che costituisce l'anno base di riferimento.

L'evoluzione della congiuntura interna ha presentato il perdurare di una situazione di debolezza dell'economia italiana, inoltre la riduzione della spesa per interessi e le misure di natura temporanea hanno dato un minor contributo per contenere il risultato del 2004 nei limiti stabiliti.

<sup>24</sup> Anche se il conto consuntivo costituisce il documento formale che compendia la gestione degli enti al termine dell'esercizio, esso può rilevarsi non ottimale per quanto attiene alla tempestività delle informazioni, a causa della durata delle procedure previste per la sua approvazione. L'analisi sulla finanza locale può essere condotta utilizzando anche altri strumenti che, specie sul piano delle valutazioni di livello macro, si rilevano appropriati.

Negli indirizzi programmatici per il 2004 restava un punto fermo la linea direttrice di rilanciare lo sviluppo attraverso la realizzazione di riforme strutturali e il sostegno agli investimenti in un contesto di equilibrio finanziario.

In attesa della realizzazione di queste riforme, il risanamento dei conti pubblici si sarebbe dovuto incentrare sull'azione di stimolo all'economia. Si prevedeva, poi, di sostituire progressivamente alle misure straordinarie del 2003 interventi a carattere strutturale.

Le misure strutturali sul lato delle entrate dovevano prevalentemente essere realizzate attraverso interventi di contrasto all'evasione ed al sommerso. Tuttavia, nelle misure attuate con la legge finanziaria, ove quelle sulle entrate risultavano prevalenti, un ruolo determinante era affidato agli interventi connessi al condono edilizio, alle sanatorie fiscali e al concordato preventivo.

Le misure da introdurre sul versante delle spese erano rappresentate dall'applicazione del patto di stabilità interno e dalla razionalizzazione degli acquisti di beni e servizi da parte delle pubbliche amministrazioni.

Altre misure, invece, dovevano essere rivolte a contenere la crescita della spesa attraverso interventi, come quelli già adottati per la sanità, atti ad introdurre elementi di maggior rigore e di delimitazione dell'impegno finanziario sostenibile nell'ambito delle procedure di bilancio.

L'obiettivo d'indebitamento netto per il 2004 stabilito, in sede di DPEF 2004-2007, nella misura dell'1,85% del PIL, veniva elevato al 2,2% nella nota di aggiornamento al DPEF; la revisione complessivamente operata riflette la minor crescita prevista nel 2003-2004<sup>25</sup>.

Le incertezze che continuavano a caratterizzare il quadro internazionale e la dinamica della crescita italiana meno favorevole del previsto anche nel 2004 hanno determinato la revisione degli obiettivi stabiliti dai documenti di programmazione.

### 3.1.2 La manovra di finanza pubblica nel 2004

La manovra finanziaria per il 2004 è stata impostata in un contesto nel quale ancora si faceva riferimento ad un miglioramento delle prospettive e si attendeva una fase espansiva del ciclo economico. Gli interventi correttivi, volti ad assicurare il rispetto degli obiettivi assunti in sede europea, erano calibrati in modo da non avere riflessi sfavorevoli sull'economia, che aveva risentito nel 2003 di un quadro internazionale negativo e a incentivare la ripresa.

Le misure introdotte dalla legge finanziaria per il 2004, sono state congegnate in modo da non compromettere le condizioni per una crescita economica da realizzarsi in un contesto di stabilità dei prezzi, il cui avvio doveva essere perseguito attraverso l'attuazione di riforme strutturali.

La manovra realizzata con la legge finanziaria n. 350 del 24 dicembre 2003 è stata preceduta da un provvedimento d'urgenza d.l. 30 settembre 2003, n. 269 e successivamente completata con un altro provvedimento d'urgenza (d.l. 168/2004 convertito nella legge 191/2004).

Nel primo provvedimento d'urgenza sono contenute disposizioni rilevanti quali la trasformazione della Cassa Depositi e Prestiti in società per azioni<sup>26</sup> e la modificazione della disciplina relativa ai servizi pubblici locali già avviata dalla legge finanziaria per il 2002.

Relativamente agli enti locali la disciplina della legge finanziaria per il 2004 si pone in linea di continuità con le direttrici già tracciate e molti interventi introdotti in precedenti esercizi permangono operativi, influenzando le dinamiche di tale anno. Infatti, per quanto concerne le devoluzioni tributarie il quadro è sostanzialmente immutato<sup>27</sup>.

La finanziaria per il 2004 ha prorogato il termine assegnato per il funzionamento della Alta Commissione di studio per il federalismo fiscale; ciò ha comportato che, essendo ancora

<sup>25</sup> L'obiettivo d'indebitamento netto per il 2004 è stato ulteriormente modificato in occasione della presentazione della relazione di cassa del maggio 2004 e portato al 2,9%.

<sup>26</sup> La fuoriuscita della Cassa DD.PP. dall'ambito delle pubbliche amministrazioni ha comportato una ricomposizione del debito pubblico tra sottosettori provocando un aumento di quello delle amministrazioni locali.

<sup>27</sup> L'assegnazione di una quota base del 4,5% dell'IRPEF è stata introdotta dalla legge finanziaria per il 2001 a decorrere dall'esercizio successivo. La misura della compartecipazione per i comuni, avviata sin dall'esercizio 2002, è stata elevata al 6,5% nel 2003 e in tale esercizio è stata anche istituita una compartecipazione per le Province all'1%.