

iFEL

Fondazione ANCI

Il bilancio 2015

Studi e Ricerche



Fondazione ANCI

Il bilancio 2015

Studi e Ricerche

Il Rapporto è stato realizzato da
IFEL - Dipartimento Finanza Locale
con il coordinamento di *Andrea Ferri*

Hanno contribuito all'analisi dei dati
e alla stesura dei testi:
*Alessandro Beltrami, Carmela Brugnano,
Alessandro Canzoneri, Laura Chiodini,
Simona De Santis, Ennio Dina, Monia Favi,
Fabrizio Fazioli, Giuseppe Ferraina,
Chiara Grasso, Paolo Leonardi, Larysa Minzyuk,
Pasquale Mirto, Francesca Proia.*

Coordinamento editoriale:
Fabrizio Fazioli, Francesca Proia

Dipartimento Finanza Locale IFEL
Tel. 06.68816210/214/218
finanzalocale@fondazioneifel.it
info@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it

Il volume è stato chiuso in data 20 ottobre 2015

ISBN 978-88-6650-126-8

La pubblicazione è liberamente scaricabile
dal portale IFEL - Sezione Studi e Ricerche
nei formati digitali

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

Indice

Presentazione	7
----------------------	---

Capitolo 1

Documenti di programmazione e gestione del bilancio	13
1 Contenuto e termini di approvazione dei documenti di bilancio	15
1.1 Il documento unico di programmazione	15
1.2 Il bilancio di previsione	17
1.3 Il bilancio consuntivo (o rendiconto di gestione)	20
1.4 Certificazioni di bilancio	23
1.5 Il riaccertamento straordinario dei residui	23
2 Termini e condizioni di efficacia delle delibere di istituzione o modifica dei tributi	24

Capitolo 2

Il Patto di stabilità interno per l'anno 2015	29
Premessa	31
1 Gli Enti locali soggetti al Patto di stabilità interno	34
2 La manovra per il 2015	35
3 La metodologia per la definizione degli obiettivi finanziari per il 2015	38
3.1 Modalità di calcolo dell'obiettivo finanziario	39
4 Riparto delle riserve indicate dal comma 489 della Legge di stabilità 2015	50
4.1 Patto di stabilità interno e Comuni capofila	56
5 Il Patto nel bilancio di previsione e durante la gestione	58
6 Il saldo finanziario e le esclusioni	59
7 Il sistema di monitoraggio e controllo	64
8 Sanzioni e premi	67
9 La regionalizzazione del Patto di stabilità interno	71
9.1 Il Patto orizzontale nazionale	71
9.2 Il Patto verticale incentivato	73
9.3 Il Patto regionale	75

Capitolo 3

La gestione delle entrate comunali nei bilanci 2015	81
Premessa	83
1 La revisione del regime IMU dei terreni montani	85
1.1 <i>La disciplina di esenzione dall'IMU dei terreni montani per il 2014 e il 2015</i>	85
1.2 <i>L'accertamento convenzionale dell'IMU agricola</i>	91
1.3 <i>Esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttibile</i>	93
1.4 <i>La detrazione di 200 euro prevista per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali</i>	96
1.5 <i>La dichiarazione IMU ai fini dell'esenzione dei terreni ubicati in Comuni montani o parzialmente montani</i>	101
2 L'esenzione IMU per gli enti non commerciali	103
2.1 <i>La disciplina di esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali - Breve cronistoria</i>	104
2.2 <i>Alcune conseguenze dell'evoluzione normativa</i>	111
2.3 <i>La dichiarazione unica IMU e TASI degli Enti Non Commerciali</i>	112
2.4 <i>Esenzione dei locali concessi in comodato da parte di enti non commerciali ad altro ente con le stesse caratteristiche</i>	118
2.5 <i>Adeguamento dello Statuto e dell'atto costitutivo</i>	120
2.6 <i>I requisiti specifici di settore</i>	123
2.7 <i>Termini di presentazione della dichiarazione e versamento dell'IMU</i>	130
3 Approfondimenti sulla disciplina applicativa IMU e TASI 2015	131
3.1 <i>Assenza di obbligo di invio dei modelli precompilati TASI</i>	131
3.2 <i>Problematiche relative agli obblighi dichiarativi della TASI</i>	133
4 Agevolazioni sui tributi locali per gli immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero	138
5 Modalità di esecuzione delle procedure di rimborso dei tributi locali riguardanti enti diversi	143
6 Disciplina TARI per il 2015	145
6.1 <i>Delibere regolamentari e tariffarie in materia di TARI</i>	147
6.2 <i>La disciplina TARI dei rifiuti speciali</i>	149
7 Novità in tema di riscossione locale	155
7.1 <i>Discarico dell'agente della riscossione</i>	156
7.2 <i>Il nuovo ravvedimento per i tributi comunali</i>	162
8 Quota devoluta ai Comuni per attività di partecipazione all'accertamento dei tributi erariali	166

Capitolo 4

Le risorse dei Comuni per il 2015	167
1 Il Fondo di solidarietà comunale 2015	170
2 Tagli alle risorse ed effetti perequativi sul Fondo di solidarietà 2015	173
2.1 <i>La determinazione dei tagli</i>	173
2.2 <i>Lo schema perequativo</i>	175
3 Riduzione “compensativa” per nuovo regime fiscale dei terreni montani	178
4 Ulteriori assegnazioni di risorse	179

Capitolo 5

L’attuazione del nuovo sistema contabile degli Enti locali	183
Premessa	185
1 Il peso della riforma contabile nella manovra finanziaria	187
2 L’attuazione della riforma contabile nella gestione finanziaria	188
3 Le disposizioni del decreto-legge n. 78 del 2015	194
4 L’utilizzo delle anticipazioni di liquidità	196
5 L’attuazione della riforma contabile del principio di programmazione	198
6 Ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi	202
7 I prossimi adempimenti	204
8 Ulteriori questioni aperte	207

Capitolo 6

Altre norme di natura finanziaria	209
Premessa	211
1 Le spese di funzionamento degli Uffici giudiziari	211
1.1 <i>La procedura di rimborso</i>	214
1.2 <i>Le mancate assegnazioni da parte del Ministero della Giustizia</i>	214
1.3 <i>La gestione della transizione</i>	216
1.4 <i>Il criterio dei costi standard</i>	217
2. Mutui, indebitamento, oneri di urbanizzazione e anticipazioni di tesoreria	218
3. Le anticipazioni di liquidità	219
4. La Tesoreria dopo la Legge di stabilità per il 2015	221
4.1 <i>Le novità introdotte con la Legge di stabilità 2015</i>	221

<i>4.2 L'evoluzione del regime della Tesoreria unica</i> _____	222
<i>4.3 Le modifiche previste con il cosiddetto sistema della Tesoreria Unica mista</i> _____	223
<i>4.4 Le modifiche apportate con la Legge 133/2008</i> _____	224
<i>4.5 La sospensione del regime della cosiddetta Tesoreria unica mista introdotta dal 2012 e la proroga della sospensione fino al 2017</i> _____	225

Presentazione

Anche per quest'anno, IFEL intende fornire con questa edizione del "Bilancio" uno strumento di lavoro per amministratori e tecnici comunali che consenta loro di orientarsi nella gestione finanziaria dell'ente, attraverso una migliore comprensione del quadro normativo in evoluzione e con la più generale ambizione di contribuire al dibattito pubblico circa lo stato della finanza comunale, i cui aspetti essenziali, sotto il profilo quantitativo e tematico, sono stati recentemente oggetto della IV Conferenza IFEL del 24 giugno u.s. a Roma.

Dalla lettura emerge con chiarezza lo stato di sofferenza del sistema dei Comuni, da tempo denunciato dall'ANCI in ogni sede di confronto istituzionale. Sono almeno quattro, a nostro avviso, le patologie di natura finanziaria ed amministrativa che hanno ostacolato il percorso disegnato dalla legge 42/2009 nella direzione di una reale autonomia finanziaria:

1. il contributo al risanamento della finanza pubblica richiesto ai Comuni in termini di riduzione di risorse nette e di crescita dei vincoli dovuti al Patto di stabilità, di gran lunga superiore al peso del "comparto" sull'intera P.A.;
2. la progressiva contrazione dei margini di autonomia finanziaria, pur in presenza di una forte crescita dei gettiti fiscali assegnati, per effetto del più forte impatto delle riduzioni delle assegnazioni statali;
3. l'instabilità del quadro normativo, quando non l'estemporaneità dei singoli provvedimenti, che impedisce la programmazione della gestione finanziaria e rende sistematicamente incerto il processo di quantificazione delle risorse annualmente disponibili;
4. le trasformazioni di natura sistemica, seppure auspiccate e sostenute anche dall'ANCI - si pensi al contributo offerto dall'Associazione alla

definizione e alla attuazione della riforma della contabilità - che richiedono però un costante monitoraggio degli effetti prodotti, interventi tempestivi di manutenzione e perfezionamento, nel quadro di una costante e leale collaborazione tra i vari livelli di governo.

Gli interventi in materia fiscale (si pensi alla questione della c.d. "IMU agricola"), le ripetute proroghe del termine di approvazione del bilancio di previsione, il ritardo con cui è stato varato il decreto-legge "Enti locali", contenente alcune importanti misure di aggiustamento della manovra dettata dalla Legge di stabilità, sono solo alcuni degli aspetti che hanno reso anche il 2015, un anno particolarmente instabile, sia dal punto di vista finanziario che ordinamentale. Ancora oggi non sono stati ad esempio emanati i decreti relativi alla ripartizione dei 530 milioni per il fondo IMU-TASI e per il rimborso di parte del gettito non realizzato dell'IMU agricola, nonché quelli relativi ad alcune assegnazioni minori.

L'azione di confronto istituzionale condotta dall'ANCI, già durante l'approvazione della legge di stabilità 2015 e poi nella fase di conversione del decreto-legge 78/2015, ha però consentito di raggiungere alcuni obiettivi rilevanti su diversi fronti: dalla rinegoziazione dei mutui alla definizione di nuove ed innovative regole per la gestione congiunta degli oneri derivanti dal Patto e dalla nuova contabilità; dalla mitigazione dell'impatto del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), alla possibilità di utilizzare ulteriori mezzi per la sua copertura a consuntivo; dagli interventi per contenere le penalizzazioni dovute alla nuova imponibilità dei terreni agricoli montani e collinari, al reperimento di risorse - pur limitate - per limitare tagli ulteriori ed insostenibili a carico dei Comuni colpiti dal nuovo schema di perequazione di parte del Fondo di solidarietà comunale, in prevalenza di piccole e piccolissime dimensioni; fino al rifinanziamento per il 2015, ancorché parziale, del fondo di 625 milioni stanziato nel 2014 a fronte del congelamento della disciplina IMU-TASI.

Con il decreto-legge 78/2015 è giunto a compimento anche il lavoro tecnico svolto da IFEL relativo alla revisione delle modalità di conseguimento

degli obiettivi finanziari che, in ragione dei vincoli posti dalla nuova contabilità (con particolare riferimento al peso del Fondo crediti di dubbia esigibilità), rischiavano di ampliare sensibilmente gli oneri finanziari ricadenti sul comparto. Il dl 78/2015 ha declinato in norma la proposta metodologica elaborata da IFEL, già oggetto di intesa in Conferenza Stato-città del 19 febbraio, relativa alla rimodulazione degli obiettivi finanziari 2015. Si tratta, di fatto, della prima riforma del patto di stabilità, in previsione del superamento della disciplina attuale a favore di riferimenti più saldamente ancorati alla ordinaria gestione di bilancio (il saldo di competenza finale, secondo affidabili anticipazioni del ddl Stabilità 2016 attualmente in corso di emanazione). Mentre la nuova impostazione adottata per il 2015 mira a garantire una maggiore elasticità nel conseguimento dell'obiettivo, tenendo conto dei nuovi vincoli dell'armonizzazione contabile, il nuovo assetto che si prospetta per il 2016 - significativamente espansivo per ciò che riguarda la ripresa degli investimenti locali - dovrà altresì aprire una concreta prospettiva di sollecita revisione dei "saldi costituzionali" previsti dalla legge n. 243 del 2012, la cui piena entrata in vigore viene di fatto postposta al 2017. Di ambedue gli aspetti viene dato conto anche sotto il profilo tecnico in apposite sezioni del volume.

Come ormai consuetudine, una sezione del volume è dedicata all'analisi dei provvedimenti che hanno contribuito a definire la dotazione standard delle risorse 2015.

L'elemento di maggior importanza, oltre ovviamente alla rilevanza quantitativa dei tagli applicati alla generalità dei Comuni, è certamente rappresentato dalla redistribuzione del 20% dell'FSC destinato agli enti delle Regioni a statuto ordinario in base a criteri innovativi basati sulle capacità fiscali e sui fabbisogni standard. La dimensione dell'intervento perequativo ha comportato spostamenti di risorse in alcuni casi molto significativi, per effetto del metodo utilizzato. Questo elemento, particolarmente incisivo nei confronti di una rilevante fascia di Comuni di dimensioni minori (circa 2 mila), ha evidenziato l'urgenza di rivedere le modalità di applicazione dei fabbisogni e delle capacità fiscali standard, superando le carenze evidenti del processo che ha portato allo schema oggi oggetto di prima

applicazione. È necessario che il sistema perequativo sia oggetto di un ampio confronto, così da pervenire ad uno schema attuativo in grado di indicare a ciascun Ente locale un obiettivo di adeguamento raggiungibile con la dovuta gradualità e saldamente ancorato a dati di base inoppugnabili. L'attività di aggiornamento dei dati sui fabbisogni standard, attualmente in corso anche con il contributo dell'IFEL, dovrà inoltre concludersi con il rafforzamento del sistema sotto il profilo tecnico, tenendo adeguatamente conto delle osservazioni della Commissione bicamerale sul Federalismo fiscale del 18 dicembre 2014, ma anche con un netto miglioramento della diffusione delle informazioni e dei raffronti con le spese storiche registrate nei bilanci degli enti, sulla base di modalità condivise tra tutti i soggetti istituzionali coinvolti.

Il volume costituisce poi l'occasione per riproporre alcune note di approfondimento pubblicate da IFEL nel corso del 2015 su rilevanti questioni di natura fiscale che possono contribuire ad agevolare l'applicazione della normativa di riferimento, soprattutto nei rapporti con i contribuenti e nella fase di controllo.

In particolare sono stati oggetto di specifica analisi: a) il tema dei terreni agricoli, per quel che riguarda l'esenzione per i terreni montani e per i terreni a proprietà collettiva; b) l'esenzione IMU/TASI per gli enti non commerciali; c) il processo di determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale (cat. D); d) l'esclusione dalla TARI dei locali di produzione di rifiuti speciali.

Ampio spazio è dedicato inoltre alle problematiche emerse dalla prima applicazione della nuova contabilità degli enti territoriali. Alcune criticità applicative hanno trovato soluzione già nel 2015. La proroga del termine del riaccertamento dei residui, la copertura graduale del fondo crediti di dubbia esigibilità da iscrivere annualmente in bilancio - dal 36% del 2015 fino ad arrivare alla piena copertura nell'arco di un quinquennio - nonché l'allungamento fino a 30 anni dei tempi di ammortamento dei disavanzi tecnici da riaccertamento straordinario dei residui, sono stati i principali correttivi la cui introduzione si è resa necessaria per garantire un avvio sostenibile

della riforma. Va da sé che gli effetti “a terra” di una riforma di siffatta portata strategica, la cui formulazione è stata peraltro preceduta da una sperimentazione triennale, necessitano di una continua e meticolosa verifica.

Permangono tuttavia diverse questioni aperte, la cui soluzione consentirebbe di chiudere l’esercizio finanziario con qualche affanno in meno. Tra queste è necessario ricordare il problema delle spese di funzionamento degli Uffici giudiziari e la relativa contabilizzazione in bilancio. La transizione della gestione degli Uffici giudiziari, con il passaggio delle competenze dai Comuni al Ministero della Giustizia, rischia infatti di tradursi in una “mini manovra” per gli enti sedi di Tribunali e Corti d’Appello se non viene risolto il nodo del ristoro delle somme che i Comuni coinvolti hanno anticipato, stimate in almeno 700 milioni di euro.

L’auspicio è che con le novità contenute nella Legge di stabilità 2016 cessi definitivamente la fase dei tagli e si ridefinisca il perimetro dell’autonomia finanziaria dei Comuni. In tale ottica, soprattutto con riferimento alle novità attese in materia fiscale, è necessario che a qualsiasi modifica dell’assetto attuale faccia riscontro l’integrale compensazione delle quote di gettito abolite, da definire auspicabilmente in un contesto di piena condivisione dei dati, e la salvaguardia di effettivi margini di manovra per le autonome scelte fiscali dei Comuni.

Andrea Ferri

Responsabile Dipartimento Finanza Locale IFEL

**Documenti
di programmazione
e gestione
del bilancio**

1

1 Contenuto e termini di approvazione dei documenti di bilancio

Gli Enti locali ispirano la propria gestione al principio della programmazione. Annualmente, come disposto dalla normativa vigente di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, i predetti enti sono tenuti ad adottare i principali documenti contabili: il Documento unico di programmazione, il Bilancio di previsione, il Bilancio consuntivo (o Rendiconto di gestione). Vale appena il caso di aggiungere che le capacità di programmazione degli Enti locali sono state costantemente ostacolate negli ultimi anni dall'instabilità normativa e dalla continua riduzione delle dotazioni finanziarie, elementi che hanno portato alla definizione delle condizioni di formazione dei bilanci ben oltre l'inizio dell'esercizio finanziario. Di seguito, si riportano brevemente il contenuto e i termini di approvazione dei documenti di bilancio.

1.1 Il documento unico di programmazione

Il Documento unico di programmazione (DUP), è lo strumento previsto dalla nuova contabilità che sostituirà, a decorrere dall'anno 2016, la Relazione Previsionale e Programmatica. Si tratta del documento che riassume l'orientamento strategico ed operativo e costituisce, nel rispetto del principio del coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio, il presupposto

necessario di tutti gli altri documenti di programmazione. Il DUP è composto da due sezioni:

- la Sezione strategica, della durata pari a quella del mandato amministrativo (ma comunque riguardante almeno un triennio), la quale individua, in coerenza con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica: le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato; le politiche di mandato che l'ente vuole sviluppare nel raggiungimento delle proprie finalità istituzionali e nel governo delle proprie funzioni fondamentali; gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato.
- la Sezione operativa, di durata pari a quella del bilancio di previsione finanziario, che supporta il processo di previsione per la predisposizione della manovra di bilancio. La Sezione Operativa individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella Sezione Strategica. Per ogni programma, e per tutto il periodo di riferimento del DUP, sono individuati gli obiettivi operativi annuali da raggiungere.

Come disposto dall'articolo 151 del Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti locali di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, gli Enti locali, entro il 31 luglio di ogni anno sono tenuti a presentare il Documento Unico di programmazione.

Con decreto del Ministero dell'Interno del 3 luglio 2015, è stato disposto il differimento del termine per la presentazione del Documento unico di programmazione degli Enti locali. L'articolo unico del citato decreto, infatti, prevede che "il termine per la presentazione del Documento unico di programmazione degli Enti locali, relativo almeno ad un triennio decorrente dall'anno 2016, è differito al 31 ottobre 2015".

Si ricorda che ai fini delle previsioni 2015, resta in vigore l'adozione della

Relazione Previsionale e Programmatica di cui all'articolo 170, comma 1, terzo periodo⁽¹⁾, del decreto legislativo n. 267 del 2000, così come sostituito dall' art. 74, comma 1, n. 19), del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni.

Si segnala, infine, che la a Conferenza Stato-Città del 20 ottobre 2015, ha accolto la richiesta dell'ANCI relativa alla proroga dal 31 ottobre 2015 al 31 dicembre 2015 della presentazione del DUP 2016 da parte degli Enti locali. L'aggiornamento del DUP dovrà operarsi entro il 28 Febbraio 2016.

1.2 Il bilancio di previsione

L'articolo 151 del decreto legislativo n. 267 del 2000, sancisce l'obbligo per gli Enti locali di deliberare il bilancio di previsione finanziario entro il 31 dicembre di ogni anno. Il Bilancio di previsione è uno degli strumenti fondamentali di programmazione e controllo dell'ente poiché è il documento nel quale vengono rappresentate contabilmente le previsioni di natura finanziaria riferite a ciascun esercizio. Attraverso il bilancio di previsione, gli organi di governo dell'ente, nell'ambito della propria funzione di indirizzo e di programmazione, definiscono la distribuzione delle risorse finanziarie tra i programmi e le attività che l'amministrazione intende realizzare.

Nonostante l'obbligo di approvazione del bilancio di previsione entro il 31 dicembre dell'anno precedente, è ormai prassi consolidata il differimento di tale termine. Infatti, il Testo Unico stabilisce che, in presenza di motivate esigenze, il termine può essere differito con decreto del Ministro dell'interno, d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

1 Articolo 170, comma 1, terzo periodo, decreto legislativo n. 267 del 2000: "Con riferimento al periodo di programmazione decorrente dall'esercizio 2015, gli Enti locali non sono tenuti alla predisposizione del documento unico di programmazione e allegano al bilancio annuale di previsione una relazione previsionale e programmatica che copra un periodo pari a quello del bilancio pluriennale, secondo le modalità previste dall'ordinamento contabile vigente nell'esercizio 2014."

Per il 2015, il termine per la deliberazione del bilancio di previsione è stato prorogato dai seguenti provvedimenti:

- Decreto del Ministero dell'Interno 24 dicembre 2014 che ha disposto la proroga al 31 marzo 2015;
- Decreto del Ministero dell'Interno 16 marzo 2015 che ha disposto la proroga al 31 maggio 2015;
- Decreto del Ministero dell'Interno 13 maggio 2015 che ha disposto la proroga al 30 luglio 2015.
- Decreto del Ministero dell'Interno 30 luglio 2015 che ha differito al 30 settembre 2015 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2015 delle città metropolitane, delle province e degli Enti locali della Regione Siciliana.

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

Inoltre, l'ente può assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente. Nel corso della gestione provvisoria l'ente può disporre pagamenti solo per l'assolvimento delle obbligazioni già assunte, delle obbligazioni

derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi e di obblighi speciali tassativamente regolati dalla legge, per le spese di personale, di residui passivi, di rate di mutuo, di canoni, imposte e tasse, ed, in particolare, per le sole operazioni necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente stesso.

Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti:

- documenti previsti dall'art. 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni: il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione; il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione; il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione; il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento; il prospetto delle spese previste per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione; il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione; la nota integrativa; la relazione del collegio dei revisori dei conti;
- l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica", relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce.
- la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie;

- le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia;
- il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno.

La Conferenza Stato-Città del 20 ottobre 2015 ha prorogato al 31 marzo il termine per l'approvazione dei bilanci 2016.

1.3 Il bilancio consuntivo (o rendiconto di gestione)

Il bilancio consuntivo, o rendiconto di gestione, ha una funzione rendicontativa sia sotto il profilo tecnico-economico che con riferimento alla descrizione delle attività e dei risultati raggiunti. Il rendiconto di gestione comprende:

- il conto del bilancio che dimostra i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio annuale rispetto alle previsioni;
- il conto economico, che evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'ente secondo criteri di competenza economica;
- lo stato patrimoniale che rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale.

- la relazione al Rendiconto della Gestione, con cui la Giunta Comunale esprime le valutazioni di efficacia dell'azione condotta sulla base dei risultati conseguiti in rapporto ai programmi ed ai costi sostenuti. La Relazione evidenzia anche i criteri di valutazione del patrimonio e delle componenti economiche e analizza gli scostamenti principali intervenuti rispetto alle previsioni, motivando le cause che li hanno determinati.

Il rendiconto della gestione è deliberato entro il 30 aprile dell'anno successivo dall'organo consiliare, tenuto motivatamente conto della relazione dell'organo di revisione. La proposta è messa a disposizione dei componenti dell'organo consiliare prima dell'inizio della sessione consiliare in cui viene esaminato il rendiconto entro un termine, non inferiore a venti giorni, stabilito dal regolamento di contabilità.

Trascorso il termine entro il quale il bilancio deve essere approvato senza che sia stato predisposto dalla giunta il relativo schema, il Prefetto nomina un commissario affinché lo predisponga d'ufficio per sottoporlo al consiglio. In tal caso e comunque quando il consiglio non abbia approvato nei termini di legge lo schema di bilancio predisposto dalla giunta, il Prefetto assegna al consiglio un termine di 20 giorni per la sua approvazione, decorso il quale si sostituisce, mediante apposito commissario, all'amministrazione inadempiente²). A seguito del provvedimento sostitutivo, il Prefetto avvia la procedura per lo scioglimento del consiglio.

Al rendiconto della gestione sono allegati i seguenti documenti:

- documenti previsti dall'art. 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni: il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione; il prospetto concernente

² La norma fa tuttora riferimento all'organo regionale di controllo, il disciolto CORECO (Comitato Regionale di Controllo, di cui all'articolo 130 del decreto legislativo n. 267 del 2000), i cui compiti e poteri vanno ora ricondotti al Prefetto.

la composizione, per missioni e programmi, del fondo pluriennale vincolato; il prospetto concernente la composizione del fondo crediti di dubbia esigibilità; il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie; il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati; la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi; la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi; il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione; il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali; per i soli Enti locali, il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni; il prospetto dei dati SIOPE; l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo; l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione; la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo; la relazione del collegio dei revisori dei conti;

- l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica";
- la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;
- il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

1.4 Certificazioni di bilancio

Gli Enti locali sono tenuti a redigere apposite certificazioni sui principali dati del bilancio di previsione e del rendiconto della gestione ed a trasmetterli al Ministero dell'interno. Come disposto dal Testo Unico, le modalità per la struttura, la redazione, nonché la data di scadenza per la trasmissione delle certificazioni sono stabilite con decreto del Ministero dell'interno, previo parere dell'ANCI e dell'UPI. La mancata trasmissione del certificato comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, ivi comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

I termini per la trasmissione al Ministero dell'Interno dei certificati al rendiconto della gestione dell'esercizio finanziario 2014 sono scaduti il 31 maggio scorso.

1.5 Il riaccertamento straordinario dei residui

Il riaccertamento straordinario dei residui è l'attività prevista dall'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modificazioni, in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli Enti locali e dei loro organismi. Tale attività è diretta ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014 alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria, la cd. competenza finanziaria potenziata.

In particolare, la normativa vigente prevede che il riaccertamento straordinario dei residui sia effettuato con riferimento alla data del 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014.

L'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6 agosto 2015, n. 125, dispone che gli Enti locali che non hanno provveduto nei termini, possono effettuare il riaccertamento straordinario dei residui di cui all'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, entro il 15 giugno 2015. Fino a tale data, le quote libere e destinate del

risultato di amministrazione risultanti dal rendiconto 2014 non possono essere applicate al bilancio di previsione. In deroga a quanto previsto dalla normativa vigente, la procedura prevista dal comma 2, primo periodo, dell'articolo 141 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, relativa alle procedure di scioglimento e di sospensione dei consigli comunali e provinciali e alla nomina del Commissario straordinario, eventualmente già avviata, cessa di avere efficacia nei confronti degli Enti locali che deliberano il riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015 entro il predetto termine del 15 giugno 2015.

2 Termini e condizioni di efficacia delle delibere di istituzione o modifica dei tributi

A norma dell'articolo 1, comma 169, della Legge finanziaria 2007 (Legge n. 296 del 2006), gli Enti locali deliberano le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro il termine stabilito dalle norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione. Le deliberazioni hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento e, in caso di mancata approvazione entro il termine prestabilito, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.

Le delibere di istituzione di tributi facoltativi e di modifica delle aliquote possono essere emanate, nelle forme previste ed entro il termine stabilito dalla legge per l'approvazione del bilancio, anche nei casi in cui il bilancio stesso sia già stato deliberato. Tuttavia, in tali casi è necessario predisporre una conseguente variazione di bilancio, possibilmente entro il termine stabilito per l'anno di riferimento.

La normativa vigente (articolo 13, comma 15, decreto-legge n. 201 del 2011), dispone che le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie degli Enti locali devono essere inviate al Dipartimento delle finanze del MEF entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio del-

le deliberazioni nei termini previsti dal primo periodo è sanzionato, previa diffida da parte del Ministero dell'interno, con il blocco, sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio, delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti.

Si riportano di seguito le scadenze dei termini di invio delle deliberazioni e dei regolamenti sul portale del MEF per quanto riguarda IMU, TASI e TARI.

- **IMU.** L'articolo 13, comma 13-*bis*, del decreto-legge n. 201 del 2011, fissa il termine per l'invio per via telematica delle deliberazioni di modifica al 21 ottobre, per la successiva pubblicazione sul Portale MEF entro il 28 ottobre (termine ultimo di efficacia delle modifiche per l'intero anno). In caso di mancato invio entro il predetto termine, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente.
- **TASI.** A decorrere dal 2015 i termini di pubblicazione delle delibere e dei regolamenti sono identici a quelli previsti per l'Imposta Municipale Propria.
- **TARI.** Il termine previsto per l'approvazione dei bilanci di previsione (30 luglio 2015), rappresenta il termine ultimo per l'approvazione delle tariffe e dei regolamenti che dovranno essere inviati entro i successivi 30 giorni al Dipartimento delle finanze del MEF.

Il nuovo termine del 30 luglio per l'approvazione dei bilanci di previsione, concordato nel corso della seduta della Conferenza Stato-città ed autonomie locali del 7 maggio 2015, comporta, coerentemente con le disposizioni di cui all'art.1, comma 169, della L. n.296 del 2006 (legge finanziaria 2007), la possibilità per i Comuni di deliberare eventuali nuove aliquote e agevolazioni fino al 30 luglio, oltre il termine ordinariamente previsto per il pagamento dell'acconto IMU e TASI, fissato dalla legge al 16 giugno.

Malgrado la situazione prospettata abbia ingenerato talune incertezze negli adempimenti richiesti ai contribuenti, si deve sottolineare che gli accer-

tamenti di entrambi i tributi devono essere versati “sulla base dell’aliquota e delle detrazioni dei dodici mesi dell’anno precedente”; disciplina ormai consolidata (art. 13, co. 13-*bis* del dl 201 del 2011, per l’IMU; art.1, co. 688 della Legge di stabilità 2013, per la TASI).

In altri termini, il contribuente è in regola se versa l’acconto IMU eTASI entro il 16 giugno 2015 sulla base delle aliquote e delle detrazioni stabilite dal Comune per il 2014 (e risultanti sul sito del Ministero dell’economia e delle finanze), salvo poi procedere ad eventuale conguaglio in sede di saldo, nel caso di variazioni delle aliquote e delle detrazione dei citati tributi, che dovranno essere pubblicate sul sito Mef dai Comuni entro il 28 ottobre 2015. Nulla vieta, naturalmente, che, nel caso in cui il Comune abbia già deliberato in materia di aliquote e detrazioni IMU eTASI, magari determinando condizioni più favorevoli rispetto al 2014, il contribuente possa far riferimento alle delibere relative a quest’anno anche per il pagamento dell’acconto.

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

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

Pertanto, il 20 dicembre scade il termine per la pubblicazione nel portale del Federalismo fiscale delle delibere di variazione delle aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF relative: all'anno in corso, ai fini della loro generale applicabilità; all'anno successivo, ai fini della loro applicabilità fin dai pagamenti in acconto.

Si segnala, infine, che ANCI ha presentato una proposta emendativa (da ultimo nell'ambito dell'esame di conversione del decreto-legge 1° ottobre 2015, n. 154 "Disposizione urgenti in materia economico-sociale"), che prevede la sanatoria delle delibere tariffarie sui tributi locali approvate oltre il termine previsto per l'approvazione dei bilanci di previsione (30 luglio), ma comunque entro e non oltre il 30 settembre. Le obiettive incertezze che hanno interessato l'anno 2015, con particolare riguardo all'entità del Fondo di Solidarietà Comunale ed alla sua metodologia di riparto, hanno infatti rallentato le decisioni delle amministrazioni comunali, anche quelle relative all'approvazione delle delibere tariffarie. Tale situazione è risultata ancor più incidente sugli oltre mille comuni coinvolti nella tornata elettorale dello scorso maggio.

**Il Patto
di stabilità interno
per l'anno 2015**

2

Premessa

L'entrata in vigore della nuova contabilità pubblica comporta un importante riassetto negli equilibri contabili dei Comuni, con rilevanti effetti sui bilanci a partire dal 2015. In particolare, il primo atto dell'applicazione dei nuovi principi contabili è rappresentato dal riaccertamento straordinario dei residui attivi, al fine di pervenire ad una gestione più aderente all'effettiva dinamica delle entrate e dei rispettivi incassi. A seguito di questa operazione e poi di anno in anno, la massa di residui in bilancio che eccede la dimensione di ragionevoli previsioni di realizzo, anche postposto nel tempo, viene sterilizzata attraverso la formazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), che determina *ceteris paribus* una contrazione della capacità di spesa di pari importo.

Già nel confronto con il Governo durante l'*iter* preparatorio del DDL stabilità 2015, l'ANCI ha sostenuto la tesi secondo cui la costituzione dell'FCDE comportasse una manovra restrittiva di rilevanti dimensioni, incompatibile con il mantenimento dei vincoli imposti al comparto mediante il Patto di stabilità interno. Anche il Governo ha manifestato in più occasioni questa posizione politica e, a livello tecnico, tale orientamento è stato confermato in diversi sedi. La soluzione inizialmente prospettata comportava, infatti, il superamento del Patto di stabilità interno e l'utilizzo

anticipato di alcuni dei saldi costituzionali normati dalla legge n. 243 del 2012, la cui entrata in vigore rimane tuttora prevista per il 2016. Tale ipotesi, per risultare sostenibile, necessitava di un'attenta calibratura degli sforzi richiesti al singolo Ente, in particolare sugli equilibri di cassa. Da un lato, infatti, appariva evidente che non sarebbe stato possibile, per diversi Comuni, raggiungere nell'immediato un saldo di cassa corrente non negativo, dall'altro risultava altrettanto avvertita la necessità di consentire ai Comuni un saldo "finale" di cassa negativo fino ad una certa soglia, per assicurare le condizioni di realizzazione di nuovi investimenti utilizzando le risorse bloccate dal Patto di stabilità interno.

La Legge di stabilità 2015 ha compiuto però una scelta diversa, in forte continuità con le regole del Patto previgenti, pur con obiettivi programmatici ridotti in ragione della stretta finanziaria derivante dall'entrata in vigore della nuova contabilità. Tuttavia, la riduzione nominale degli obiettivi programmatici viene in larga parte vanificata dalla previsione di inserire obbligatoriamente, tra le spese correnti che rilevano ai fini del Patto, una quota nel 2015 pari almeno al 36% (55% per gli enti già sperimentatori) del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Al fine di pervenire ad un quadro di più elevata razionalità della manovra nel suo insieme, certamente non assicurata dalle regole di determinazione degli obiettivi previsti dalla Legge di stabilità, l'ANCI ha avanzato una propria proposta metodologica di riparto della manovra, approvata in Conferenza Stato - Città ed autonomie locali nella seduta del 19 febbraio 2015, ma purtroppo tardivamente recepita con l'emanazione del decreto-legge n. 78 del 2015. Lo schema di riparto promosso dall'ANCI intende favorire la sostenibilità finanziaria della manovra per il singolo Comune, per via diretta rafforzando l'aderenza della stessa agli equilibri di bilancio determinatisi alla fine del precedente esercizio finanziario, indirettamente scongiurando il rischio di correttivi alla manovra in corso d'anno, dal momento che il meccanismo proposto garantisce a priori il rispetto degli oneri imposti al comparto per il risanamento dei conti pubblici. Certamente l'aspetto più qualificante del nuovo meccanismo di riparto consi-

ste nella scelta di distaccarsi radicalmente dalle regole di calcolo disciplinate dalla Legge di stabilità, in favore di un legame più stringente con i principi cardine della nuova contabilità, in particolare incentivando, da un lato, l'emersione della dubbia esigibilità e dall'altro premiando i Comuni con maggiore capacità di riscossione sul versante delle entrate proprie correnti. Ulteriori caratteri di indubbia innovazione sono da rintracciare nella previsione di elementi premiali connessi all'andamento della spesa corrente e nella possibilità, riconosciuta al singolo Comune, di modulare in piena autonomia le due componenti dell'obiettivo finanziario assegnato, auspicando che si possa contenere anche per tale via il fenomeno noto come *overshooting* (l'extra-avanzo rispetto all'obiettivo programmatico), dovuto in larga parte alla condizione di costante incertezza finanziaria e normativa nella quale i Comuni si trovano ormai ad operare per lunghi periodi dell'esercizio finanziario.

Restano, tuttavia, insoddisfatte le istanze del comparto circa la necessità di un significativo allentamento della manovra, in particolare sul versante delle spese in conto capitale, al fine di avviare quanto prima una nuova stagione degli investimenti locali. A tal riguardo, per il 2016 rimane identica la posizione dei Comuni circa l'opportunità di superare le attuali regole del Patto di stabilità interno, sostituendo il precedente vincolo con il saldo finale di competenza potenziata, elemento essenziale del nuovo sistema di contabilità. L'auspicio sarebbe quello di favorire, a partire dall'anno prossimo, una concreta ripresa delle politiche locali rivolte agli investimenti. Se opportunamente declinato sul piano tecnico-contabile, infatti, tale indirizzo comporterebbe una significativa ripresa degli investimenti locali, che nel giro di un biennio potrebbe garantire un significativo assorbimento degli avanzi di amministrazione fin qui accumulati. Altri elementi migliorativi consisterebbero nella ritrovata condizione di programmare in un'ottica pluriennale gli investimenti a medio termine, abbattendo i rischi di blocco dei pagamenti dopo la realizzazione delle opere, nella possibilità di una gestione ordinata del bilancio senza la necessità di operazioni estemporanee dettate dagli spazi finanziari che nel corso dell'anno si liberano, nell'opportunità di recuperare il bilancio

di previsione quale principale strumento di programmazione e gestione degli investimenti.

Ad ogni modo, per assicurare efficacia al nuovo scenario ipotizzato, l'introduzione del saldo finale di competenza potenziata dovrebbe essere perseguita indipendentemente dall'entrata in vigore della legge n. 243 del 2012, da un lato perché tale nuovo vincolo di finanza pubblica si lega funzionalmente alla riforma contabile, in vigore da quest'anno e sulla quale ciascun ente ha riorganizzato la propria gestione, dall'altro perché l'applicazione *tout court* dei saldi costituzionali metterebbe in forte difficoltà le autonomie locali, sia per la richiesta di un perfetto pareggio di cassa, che non è alla portata di una minoranza ampia di enti, sia per il ruolo affidato alle Regioni sulla quota di indebitamento dei singoli Comuni.

1 Gli Enti locali soggetti al Patto di stabilità interno

Il decreto-legge n. 138 del 2011 (art. 16, comma 31) ha esteso a decorrere dal 2013 il vincolo del Patto di stabilità interno ai Comuni con popolazione superiore a 1.000 abitanti.

A partire dal 2014, ai sensi del comma 104 dell'art. 1 della Legge n. 56 del 2014 (che ha abrogato il comma 3 dell'art. 16 del decreto-legge n. 138 del 2011), invece, le Unioni costituite dai Comuni con popolazione fino a 1.000 abitanti non sono più assoggettate alla disciplina del Patto di stabilità interno prevista per i Comuni aventi corrispondente popolazione.

Per quanto riguarda gli Enti locali di nuova istituzione, l'assoggettamento alle regole del Patto di stabilità interno è disciplinato dal comma 23 dall'art. 31 della legge n. 183 del 2011:

- i Comuni istituiti a decorrere dall'anno 2011 sono soggetti al Patto di stabilità interno a partire dal terzo anno successivo a quello della loro istituzione ed assumono, quale base di calcolo su cui applicare le regole, le risultanze dell'anno successivo all'istituzione medesima;

- i Comuni istituiti negli anni 2009 e 2010 adottano come base di calcolo su cui applicare le regole, rispettivamente, le risultanze medie del biennio 2010-2011 e le risultanze dell'anno 2011;
- i Comuni istituiti a seguito di fusione a decorrere dall'anno 2011 sono soggetti dal quinto anno successivo a quello della loro istituzione ed assumono come base di calcolo le risultanze dell'ultimo triennio disponibile (tale previsione è stata introdotta dal comma 498 della legge n. 190 del 2014).

Lo stesso comma 498 esplicita l'esclusione delle Città metropolitane e delle Province oggetto del riordino istituzionale dalla nozione di enti "di nuova istituzione": pertanto, tali enti sono soggetti alle regole del Patto di stabilità interno.

Per la determinazione della popolazione di riferimento si applica l'art. 156 del TUEL, secondo il quale va considerata la popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente secondo i dati ISTAT. Quindi, per il 2015 sono soggetti alle regole del Patto di stabilità interno i Comuni la cui popolazione, rilevata al 31 dicembre 2013, risulti superiore a 1.000 abitanti.

La Legge di stabilità per il 2013, infine, abroga la norma (comma 24 dell'art. 31 della legge n. 183 del 2011) che assoggetta al Patto, dall'anno successivo a quello della rielezione degli organi istituzionali, gli enti commissariati per scioglimento degli organi elettivi a causa di infiltrazioni e condizionamenti di tipo mafioso. Pertanto, a decorrere dall'esercizio 2013 le regole del Patto di stabilità interno si applicano anche agli enti commissariati di cui all'art. 143 del TUEL, per i quali la determinazione dell'obiettivo programmatico segue le regole valide per la generalità degli enti.

2 La manovra per il 2015

La manovra finanziaria per il 2015, contenuta nella Legge di stabilità e in altre disposizioni con effetti sul 2015, si articola su tre fronti: la ridefini-

zione dell'obiettivo nominale del Patto di stabilità; l'avvio dell'armonizzazione contabile, soprattutto relativamente all'impatto del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità (FCDE) sui bilanci e nella formula dell'obiettivo di Patto; il riparto dei tagli quantificati in 1.200 milioni di euro che si aggiungono ai 288 mln. già previsti dal d.l. n. 95 del 2012 e dal d.l. n. 66 del 2014.

In particolare, il primo aspetto prevedeva, secondo la normativa contenuta nella Legge di stabilità 2015 un forte abbattimento dell'obiettivo nominale rispetto al 2014 (-59% circa; -2,5 miliardi di euro circa in valore assoluto, portando a 1,8 miliardi di euro l'importo complessivo dell'obiettivo Patto), calcolato con le medesime regole applicate negli ultimi anni, ma sulla base di percentuali riviste al ribasso (8,60% per l'anno in corso). Sulla base di tali criteri, gli obiettivi programmatici (in termini di ammontare degli avanzi del saldo di competenza mista richiesti a ciascun Comune) avrebbero dovuto essere calcolati sterilizzando dalla base di calcolo (la spesa media del triennio 2010-2012 risultante dai Certificati di conto consuntivo) il valore dei tagli stabiliti dal dl n. 78 del 2010. Tale sterilizzazione, tuttavia, avrebbe riguardato soltanto il 38% dei tagli complessivamente intervenuti sul comparto tra il 2011 e il 2014, con criteri di volta in volta modificati e quindi con ampia diversificazione degli effetti distributivi all'interno del comparto.

Il secondo aspetto riguarda, invece, l'impatto della nuova contabilità e, soprattutto, l'effetto negativo dell'FCDE, la cui costituzione è di per sé una manovra finanziaria restrittiva di dimensioni rilevanti, che si aggiunge ai vincoli posti dal Patto di stabilità interno, vanificando in larga parte la riduzione nominale di cui sopra. Infatti, il comma 490 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015 prevede che gli accantonamenti all'FCDE rilevano tra le spese ai fini del rispetto degli equilibri di Patto. Tuttavia, tali accantonamenti erano predeterminati ex ante dal Ministero dell'economia e delle finanze (che ha stimato un importo complessivo di 1.750 milioni di euro). La norma prevista nella Legge di stabilità, inoltre, prevedeva che, a seguito di un apposito monitoraggio da effettuarsi nel corso del 2015 sul valore effettivo degli accantonamenti effettuati sull'FCDE, le per-

centuali riferite al 2015 per la determinazione dell'obiettivo del Patto di stabilità avrebbero potute essere modificate nel caso in cui l'importo effettivamente accantonato fosse risultato inferiore ai 1.750 milioni di euro stimati, rischiando così di esporre il comparto a possibili correttivi della manovra in corso d'anno.

La nuova metodologia proposta dall'ANCI per la definizione degli obiettivi finanziari supera tale eventualità. Il nuovo schema operativo, infatti, coniuga la necessità del Governo di monitorare attivamente il rispetto degli obblighi di finanza pubblica assegnati al comparto con l'esigenza dei Comuni di disporre di un quadro sufficientemente definito fin dalla formazione dei bilanci di previsione e di non subire alcun surplus di manovra. Inoltre, favorisce l'emersione della dubbia esigibilità, attraverso un meccanismo di disincentivazione di possibili tendenze alla sottovalutazione delle entrate non riscuotibili.

La possibilità di proporre uno schema di definizione della manovra era espressamente disciplinata dalla Legge di stabilità per il 2015 che, al comma 489, stabiliva che "possono essere ridefiniti, su proposta dell'ANCI e dell' UPI, (...) fermo restando l'obiettivo complessivo del comparto, gli obiettivi di ciascun ente di cui al presente comma, anche tenendo conto (...) dei maggiori oneri connessi agli eventi calamitosi, agli interventi di messa in sicurezza degli edifici scolastici e del territorio, all'esercizio della funzione di ente capofila, nonché degli oneri per sentenze passate in giudicato a seguito di procedure di esproprio o di contenziosi connessi a cedimenti strutturali".

L'ANCI, considerate le specificità dovute all'avvio della nuova contabilità e le incertezze legate all'FCDE, ha definito una nuova metodologia per la definizione degli obiettivi finanziari dei Comuni delle Regioni a statuto ordinario (RSO), della Sicilia e della Sardegna per il periodo 2015-2018. La proposta, approvata in Conferenza Stato - Città ed autonomie locali lo scorso 19 febbraio, è stata recepita dall'art. 1 del decreto-legge n. 78 del 2015.

Come previsto dalla normativa, fermo restando l'obiettivo complessivo del comparto, la metodologia definisce i nuovi criteri e le nuove modalità per la determinazione degli obiettivi di ciascun Comune, anche in considerazione dei maggiori oneri precedentemente indicati per far fronte ai quali sono attribuiti 100 milioni di euro in termini di spazi finanziari (art. 1 comma 2 del decreto-legge n. 78 del 2015)⁽¹⁾.

Inoltre, la nuova metodologia mantiene un collegamento tra il riparto del nuovo obiettivo di Patto e la stretta finanziaria derivante dall'introduzione dell'FCDE, di cui favorisce l'emersione attraverso un meccanismo di disincentivazione di possibili tendenze alla sottovalutazione delle entrate non riscuotibili. Infatti, considerando le incertezze sulla quantificazione dell'FCDE, la nuova metodologia attribuisce al singolo Comune la possibilità di modulare, in piena autonomia, tra le due componenti interessate (obiettivo programmatico ed accantonamento per dubbia esigibilità), il valore-obiettivo utile al rispetto degli obblighi di finanza pubblica posti a suo carico per il 2015. Infatti, poiché l'importo accantonato all'FCDE è suscettibile di variazioni in corso d'anno, i Comuni possono aggiornare il proprio prospetto degli obiettivi tutte le volte che procedono alla variazione di tale accantonamento.

3 La metodologia per la definizione degli obiettivi finanziari per il 2015

Sulla base di tali premesse, la metodologia di calcolo degli obiettivi 2015 parte dal presupposto che l'ammontare complessivo della manovra richiesta ai Comuni, pari alla somma delle due componenti Patto ed FCDE, ammonta a 3.553 milioni di euro, con una riduzione del 19% rispetto all'obiettivo di Patto 2014. A tale importo devono aggiungersi 100 milioni di euro previsti dalla "riserva di obiettivo".

1 Le modalità di ripartizione dei 100 milioni di euro di tale "riserva di obiettivo" è stata definita dall'art. 1 commi 4-5 del decreto-legge n. 78 del 2015.

Pertanto, la metodologia di riparto dell'obiettivo Patto parte dal presupposto che, per il 2015, al comparto dei Comuni viene assegnato un obiettivo finanziario complessivo di 3.653 milioni di euro. Il nuovo schema favorisce direttamente l'attuazione della nuova contabilità, diminuisce i rischi di *overshooting* ed è utile sotto il profilo del controllo centrale sul rispetto dei saldi di finanza pubblica perché fissa a priori l'ammontare complessivo del vincolo assegnato a ciascun ente.

Il vincolo generale per il comparto è pari a:

$$\begin{aligned} & \text{Obiettivo finanziario 2015 (3.653 mln. euro)} \\ & \qquad = \\ & \text{Obiettivo Patto 2015 (1.803 mln. euro) + FCDE stima Mef} \\ & \text{(1.750 mln. euro) + riserva c. 489 art. 1 L. 190/2014 (100 mln euro)} \end{aligned}$$

Per il singolo Comune vale invece la seguente:

$$\begin{aligned} & \text{Obiettivo finanziario - FCDE imputato in bilancio} \\ & \qquad = \\ & \text{Obiettivo di Patto 2015} \end{aligned}$$

3.1 Modalità di calcolo dell'obiettivo finanziario

Al fine di considerare congiuntamente diversi fattori che incidono sulla sostenibilità ed equità della manovra, l'obiettivo finanziario complessivo, come già anticipato, viene calcolato e ripartito considerando distintamente due quote, la cui metodologia di calcolo viene di seguito illustrata.

3.1.1 La metodologia per il calcolo della prima quota

Il riparto della prima quota, che rappresenta il 60% del totale (2.191,8 milioni di euro), viene effettuato in base alla dimensione della spesa cor-

rente di ciascun Comune nel periodo 2009-2012 (componente a), corretta sulla base della variazione della spesa stessa registrata negli ultimi anni disponibili (componente b). Al valore così ottenuto viene applicata una clausola di salvaguardia (componente c), al fine di contenere gli effetti di tali variazioni entro limiti di sostenibilità finanziaria.

Componente a)

Per il riparto in base alla dimensione della spesa corrente, la metodologia di calcolo prende in considerazione la spesa corrente risultante dai certificati consuntivi del quadriennio 2009-2012, depurata delle spese relative al servizio rifiuti e al Trasporto pubblico locale, a causa della variabilità di tali oneri anche per effetto delle diversità di imputazione in bilancio tra i diversi enti e nei diversi anni esaminati. La spesa corrente media è calcolata solo con riferimento a tre dei quattro anni considerati: l'anno con valore massimo non viene infatti considerato nel calcolo, così da sterilizzare i salti di spesa occasionali, dovuti ad incrementi eccezionali e non ripetuti (quali, ad esempio, i contributi statali o regionali finalizzati ad interventi specifici, che si trasformano in maggiore spesa corrente del Comune per un solo esercizio). Nel caso in cui siano disponibili i dati di spesa corrente solo di un triennio, la media è calcolata con riferimento a due soli anni, escludendo anche in questo caso l'anno con il valore più elevato. Se, invece, sono disponibili solo i dati di due esercizi si utilizza la media semplice, mentre in caso di disponibilità di dati relativi ad un solo esercizio si considera il relativo valore della spesa netta⁽²⁾. Il valore di riparto della quota in questione sarà pertanto pari, per ciascun Comune, al 22,56% della spesa corrente media (al netto di servizio Rifiuti e Trasporto Pubblico Locale) meno l'ammontare dei tagli alle risorse intervenuti nel quadriennio 2011-2014.

2 Sono previste alcune modifiche a tale formula per tenere conto dei terremoti dell'Abruzzo del 2009 e dell'Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto del 2012. Nel caso del terremoto dell'Abruzzo le variabilità eccezionali nel volume della spesa si estendono all'intero quadriennio: per tale motivo si considera l'esercizio con valore della spesa corrente netta meno elevato. Nel caso del terremoto del 2012, la variabilità dovuta all'evento calamitoso si limita al solo esercizio 2012, pertanto il metodo previsto si applica limitatamente al triennio 2009-2011.

Gli eventuali valori negativi vengono riportati a zero e la loro somma viene riportata in diminuzione dei valori positivi e in proporzione di essi. Il valore così ottenuto viene neutralizzato dagli effetti delle riduzioni di risorse intervenute nel quadriennio 2011-2014, per un importo complessivo di 6.825 milioni di euro⁽³⁾. Il metodo di applicazione della sterilizzazione è lo stesso applicato negli ultimi anni per il calcolo dell'obiettivo di Patto e ripreso nel comma 489 della Legge di stabilità 2015, che si riferisce però alle sole riduzioni disposte con il dl n. 78 del 2010.

Componente b)

Il valore così ottenuto viene corretto in base alla variazione della spesa corrente nel medesimo periodo⁽⁴⁾. Sulla base, infatti, della spesa corrente risultante dai certificati consuntivi del periodo 2009-2012 (o 2013 se disponibile), sempre depurata dalle spese relative al servizio rifiuti e al Trasporto pubblico locale, si calcola la differenza assoluta tra il valore terminale della serie (di norma il 2013) e il valore medio dei primi due anni considerati (di norma il 2009-2010). Nel caso in cui il valore terminale non sia disponibile, questo viene sostituito con il valore precedente. Se, invece, uno dei due valori iniziali è mancante, esso viene sostituito con il dato relativo al 2011; in caso di presenza di un solo dato sul triennio 2009-11, il dato disponibile costituisce il valore iniziale. Nel caso di assenza di dati relativa a più di due esercizi nel quinquennio, il valore viene posto pari a zero.

L'importo così ottenuto viene rapportato alla media della spesa del biennio 2009-2010, ottenendo una variazione percentuale della spesa corrente. Al fine di evitare eccessi di variabilità nella distribuzione, le variazioni

3 Tale importo, relativo alle riduzioni di risorse dei Comuni nel quadriennio 2011-2014, è dovuto alle previsioni contenute nel dl n. 78 del 2010, art. 14 (circa 2.500 milioni di euro); nel dl n. 201 del 2011, art. 28 (circa 1.450 mln.); nel dl n. 95 del 2012, art. 16 (circa 2.500 mln.) e nel dl n. 66 del 2014, art. 47 (circa 375 mln.).

4 In considerazione delle variabilità di spesa corrente dovuta agli eventi sismici intervenuti nel periodo 2009-2013, tale correzione non si applica ai Comuni coinvolti dai terremoti del 2009 (Abruzzo), del 2012 (Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto) e del 2013 (Toscana), come identificati dalle norme vigenti.

percentuali sono comprese in un intervallo compreso tra il -20% e il +20%: le variazioni percentuali più elevate, sia in diminuzione che in aumento, vengono pertanto riportate a tali valori di minimo e di massimo.

Sulla base del vettore normalizzato delle differenze percentuali di spesa così calcolate, viene redistribuita a favore degli enti con differenze percentuali di spesa negative una riduzione di manovra di importo pari a 350 milioni di euro, in proporzione della percentuale di variazione della spesa applicata alla quota di obiettivo della componente a).

Tale riduzione viene finanziata attraverso un aggravio di pari importo applicato agli enti, con variazione percentuale di spesa corrente è maggiore o uguale a zero, sempre in proporzione della percentuale di variazione della spesa applicata alla quota risultante dalla componente a).

Componente c)

Infine, come già anticipato, allo scopo di contenere le variazioni determinate dal procedimento previsto dalla metodologia entro limiti di sostenibilità finanziaria, si applica la seguente clausola di salvaguardia:

- a) imposizione di limite al peggioramento ammissibile dovuto all'applicazione del nuovo schema rispetto al valore dell'obiettivo 2014 riproporzionato alla quota qui oggetto di riparto entro un massimo del +20%;
- b) diminuzione della soglia massima di cui alla precedente lettera per gli enti sperimentatori della nuova contabilità, nella misura del 19%, compensativo della maggiore percentuale di accantonamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità sul bilancio di previsione (55%) rispetto agli altri enti (36%);
- c) diminuzione del 30% della soglia massima di cui alla precedente lettera a) per gli enti colpiti dai terremoti dell'Abruzzo (2009), dell'Emilia-Romagna-Lombardia-Veneto (2012) e della Toscana (2013), nel rispetto delle indicazioni contenute al comma 489 della legge n. 190 del 2014;

- d) imposizione di un limite al miglioramento ammissibile rispetto allo stesso valore di cui alla lettera a), pari al -38%.

Il valore così determinato costituisce la prima quota dell'obiettivo finanziario di ciascun Comune.

3.1.2 La metodologia per il calcolo della seconda quota

La seconda quota dell'obiettivo finanziario è costituita dal 40% dell'ammontare complessivo dell'obiettivo (1.461,2 milioni di euro). Tale quota viene ripartita in base alla mancata capacità di riscossione delle entrate proprie di parte corrente, al fine di assicurare un obiettivo meno severo per i Comuni che registrano una maggiore quota di incassi rispetto agli accertamenti. Tale riferimento permette di considerare una delle determinanti fondamentali circa l'ammontare del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Per la quantificazione della capacità di riscossione delle entrate proprie di parte corrente, la metodologia prevede due passaggi:

- la determinazione delle entrate correnti proprie (accertamenti e riscossioni),
- il calcolo dell'indice medio di riscossione.

Lo schema di determinazione della capacità di riscossione è contenuto nei prospetti 1 e 2, attraverso i quali è possibile ovviare in modo pressoché esaustivo alle principali anomalie e peculiarità che hanno recentemente attraversato la finanza comunale sotto il profilo dei riflessi contabili dei cambiamenti intervenuti.

La performance della riscossione viene determinata con riferimento alle sole entrate proprie di ciascun ente, tributarie ed extratributarie, escludendo pertanto le entrate da trasferimenti, con i connessi fenomeni di mancata riscossione dovuta ai ritardi di pagamento dello Stato o delle Regioni, nonché abbattendo gli effetti distorsivi dovuti alla presenza

disomogenea e/o periodica di talune voci nei bilanci comunali di diversi esercizi finanziari. Alcune entrate considerate proprie sotto il profilo strettamente giuridico riguardano, tuttavia, gettiti sulla cui riscossione il Comune non ha concrete possibilità di intervento: è il caso non solo della compartecipazione all'Irpef (in vigore fino al 2010), non a caso inclusa tra le spettanze gestite dal Ministero dell'Interno, ma anche dell'Addizionale comunale all'Irpef, la cui riscossione segue il percorso dell'Irpef erariale senza alcun sostanziale intervento comunale.

Per via dell'estrema erraticità dell'andamento nel tempo e della alterna presenza nei bilanci comunali, sono escluse alcune voci iscritte tra le entrate extratributarie comunali (l'intera Categoria 5 - Proventi diversi e la voce "Altri proventi" della Categoria 2).

L'indice di capacità di riscossione è il rapporto tra gli incassi e gli accertamenti da entrate correnti proprie così come definite. Per evitare distorsioni dovute a differenze nei metodi di accertamento tra i diversi Comuni, la nozione di incassi comprende sia il conto competenza (incassi di quote accertate nello stesso anno di riferimento), sia il conto residui (incassi di quote oggetto di accertamento in esercizi precedenti).

I seguenti prospetti 1 e 2 approssimano, sulla base di dati comunemente e ufficialmente disponibili, la riscossione di ciascun ente, distintamente per il triennio 2008-2010, nel quale non incide la possibile difformità di imputazione in bilancio delle "assegnazioni da federalismo municipale", e per il biennio 2011-12. Di norma, le voci presenti nella colonna "Accertamenti" sono le stesse replicate nella colonna di destra (Riscossioni), di fonte Certificati conto consuntivi. Fa eccezione la voce "Spettanze" erogate dal Ministero dell'Interno e pubblicata correntemente nel sito del Ministero stesso, che interviene esclusivamente negli anni 2011 e 2012.

PROSPETTO 1 Schema di calcolo della capacità di riscossione (anni 2008-2010)	
ACCERTAMENTI IN CONTO COMPETENZA	RISCOSSIONI IN CONTO COMPETENZA E IN CONTO RESIDUI
TOTALE ENTRATE CORRENTI	TOTALE ENTRATE CORRENTI
meno	meno
Addizionale comunale all'IRPEF	Addizionale comunale all'IRPEF
meno	meno
Compartecipazione Irpef	Compartecipazione Irpef
meno	meno
Titolo I Categoria 1 – TARSU / TIA	Titolo I Categoria 1 – TARSU / TIA
meno	meno
Titolo III Categoria 1 – TIA	Titolo III Categoria 1 – TIA
meno	meno
Entrate da Titolo II	Entrate da Titolo II
meno	meno
Titolo III: Cat.2 voce "Altri proventi" e Cat. 5 – Proventi diversi	Titolo III: Cat.2 voce "Altri proventi" e Cat. 5 – Proventi diversi
uguale	uguale
TOTALE ACCERTAMENTI (DENOMINATORE)	TOTALE INCASSI (NUMERATORE)

PROSPETTO 2

Schema di calcolo della capacità di riscossione (anni 2011 e 2012)

ACCERTAMENTI IN CONTO COMPETENZA	RISCOSSIONI IN CONTO COMPETENZA E IN CONTO RESIDUI
TOTALE ENTRATE CORRENTI	TOTALE ENTRATE CORRENTI
meno	meno
Addizionale comunale all'IRPEF	Addizionale comunale all'IRPEF
meno	meno
Titolo I Categoria 1 - TARSU / TIA	Titolo I Categoria 1 - TARSU / TIA
meno	meno
Titolo III Categoria 1 - TIA	Titolo III Categoria 1 - TIA
meno	meno
Entrate da Titolo II	Entrate da Titolo II
più	più
Titolo II Categoria 1 - Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato	Titolo II Categoria 1 - Contributi e trasferimenti correnti dallo Stato (accertamenti)
meno	meno
Totale spettanze erogate dal Ministero dell'Interno	Totale spettanze erogate dal Ministero dell'Interno
meno	meno
Titolo III: Cat.2 voce "Altri proventi" e Cat. 5 - Proventi diversi	Titolo III: Cat.2 voce "Altri proventi" e Cat. 5 - Proventi diversi
uguale	uguale
TOTALE ACCERTAMENTI (DENOMINATORE)	TOTALE INCASSI (NUMERATORE)

Occorre, inoltre, neutralizzare l'erronea iscrizione in bilancio delle "entrate da federalismo municipale" riscontrabile a partire dal 2011: si tratta di voci che avrebbero dovuto essere imputate tra le entrate proprie (e quindi da esse facilmente scorporabili), mentre sono frequenti i casi di imputazione tra i trasferimenti statali.

L'inserimento dell'aggregato "Spettanze" (il totale delle erogazioni di diritto a titolo di assegnazioni che transitano attraverso il Ministero dell'Interno per ciascun Comune) diviene quindi necessario per gli anni 2011-12, al fine di evitare di dover scorporare l'importo delle assegnazioni da federalismo municipale dai Certificati conto consuntivi dei Comuni che le hanno inserite al titolo I del bilancio, vale a dire tra le entrate proprie, distinguendoli dagli enti che invece le hanno imputate tra le entrate da trasferimento statale.

La correzione indicata permette, infatti, di scorporare dai bilanci di tutti gli enti le entrate da trasferimento statale, comprensive delle assegnazioni da federalismo municipale ovunque imputate, utilizzando l'importo approssimato dei trasferimenti statali rappresentato dalle Spettanze del Ministero dell'Interno. A tal fine, il valore degli accertamenti da Trasferimenti statali viene sommato (e quindi reinserito) nell'aggregato delle entrate correnti totali già ridotto di tutti i trasferimenti pubblici registrati nei consuntivi. Il valore reinserito è quello relativo agli accertamenti (sia nella colonna Accertamenti che in quella Riscossioni).

All'aggregato così ottenuto viene poi sottratto (in ambedue le colonne) il valore delle Spettanze, che - in quanto ammontare delle assegnazioni di diritto da Ministero dell'Interno - corrisponde di norma alla quasi totalità degli accertamenti comunali per trasferimenti statali, che per loro natura devono essere considerate in pari misura sia sotto il profilo dell'accertamento che per ciò che riguarda l'incasso (in coerenza con i nuovi principi contabili, che escludono tutti i trasferimenti dal computo delle entrate di dubbia esigibilità). Nei casi di importo negativo delle spettanze di pertinenza di un Comune, all'Ente interessato viene imputato un valore pari a zero.

A questo punto si procede con il secondo passaggio, attraverso il quale viene calcolato l'indice medio di riscossione. Viene calcolato il rapporto tra Riscossioni e Accertamenti (individuati sulla base dei criteri precedentemente indicati) degli esercizi relativi al quinquennio 2008-2012. I due anni con valore del rapporto, rispettivamente, massimo e minimo, vengono esclusi al fine di minimizzare l'effetto di casi eccezionali. Il rapporto tra somma delle riscossioni e somma degli accertamenti degli anni non esclusi (di norma 3 esercizi) rappresenta l'indice sintetico della capacità di riscossione di ciascun Comune. Tale rapporto, comprendendo le riscossioni in conto residui, può superare il 100%. In questo caso, l'indice sintetico viene posto uguale a 1 (100% di accertamenti realizzati)⁽⁵⁾.

Come per la determinazione della prima quota, anche questo procedimento deve essere adattato alle particolari situazioni dovute agli eventi sismici del 2009 e del 2012, determinando la parziale inapplicabilità dello schema adottato nel biennio 2011-2012.

Nel caso del terremoto dell'Abruzzo (2009), i trasferimenti statali a sostegno dei territori colpiti per gli anni 2011 e 2012 non trovano riscontro nelle spettanze del Ministero dell'Interno, in quanto erogati attraverso altri canali. Pertanto, il periodo di riferimento viene limitato agli esercizi 2008-2010 e la percentuale di riscossione viene determinata sui dati disponibili del triennio, senza alcuna esclusione. Nel caso del terremoto dell'Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto del 2012, lo stesso fenomeno è rilevabile sulle entrate del 2012. Il metodo previsto per il calcolo dell'indice medio di riscossione in questo caso si applica integralmente, ma con riferimento agli esercizi 2008-2011.

5 Tale metodo è applicabile compiutamente se i dati di base disponibili riguardano almeno 4 esercizi. Nel caso di disponibilità di un numero inferiore di dati sul quinquennio 2008-12, il valore viene posto uguale alla media tra indice calcolato sui dati disponibili (senza alcuna esclusione) e l'indice corrispondente al 25° percentile della distribuzione in ordine crescente degli indici di riscossione sintetici (94,0345%).

Calcolati la capacità di riscossione e l'indice medio di riscossione, si ripartisce la seconda quota dell'obiettivo finanziario, secondo la seguente metodologia:

- a) il complemento a 1 delle percentuali di riscossione costituisce il vettore di riferimento dell'obiettivo residuo, pari al 40% dell'obiettivo finanziario complessivo;
- b) agli enti con minore capacità di riscossione (il cui complemento a 1 è quindi maggiore) viene attribuita una quota maggiore dell'obiettivo, mentre agli enti con maggiore capacità di riscossione (il cui complemento a 1 è prossimo o pari a zero) viene comunque attribuito un valore minimo dell'indice pari al 3%;
- c) al fine di minimizzare l'impatto di andamenti anomali o di dati di origine imprecisi, il valore minimo dell'indice di riscossione viene posto pari al 70% (indice di mancata riscossione massimo pari al 30%);
- d) al fine di mantenere la necessaria coerenza tra l'ammontare di obiettivo residuo da assegnare e la dimensione finanziaria dell'ente, tutte le percentuali sono moltiplicate per la media delle entrate da riscossione e da accertamento registrate per ciascun ente sull'intero periodo, aumentate del 19% per gli sperimentatori, tenuto conto della maggiore percentuale di accantonamento obbligatorio al Fondo crediti di dubbia esigibilità loro richiesta (55% anziché 36%);
- e) nel caso dei Comuni coinvolti dai terremoti del 2009 e 2012, la media di cui alla lettera d) si calcola sui dati dei soli esercizi considerati nel calcolo dell'indice medio di riscossione;
- f) l'obiettivo residuo di ciascun ente è calcolato attribuendogli una frazione della quota di obiettivo qui oggetto di riparto proporzionale all'ammontare di cui alla precedente lettera c).

4 Riparto delle riserve indicate dal comma 489 della Legge di stabilità 2015

Il riparto effettuato eccede la dimensione effettiva dell'obiettivo finanziario per 100 milioni di euro. Tale importo, che costituisce un aggravio di manovra, è stato inserito al fine di assicurare l'attuazione della riserva prevista dal comma 489 lettera c) della Legge di stabilità 2015. I commi 2-5 dell'art. 1 del decreto-legge n. 78 del 2015 disciplinano il percorso di attribuzione di tali spazi finanziari. Nello specifico, "fermo restando l'obiettivo complessivo del comparto", l'ammontare complessivo di 100 milioni di euro è attribuito ai Comuni relativamente a ciascuna delle seguenti tipologie di spesa:

- a) 10 milioni di euro di spazi finanziari per maggiori oneri connessi agli eventi calamitosi, per i quali sia stato deliberato e risulti ancora vigente lo stato di emergenza⁶⁾ e maggiori oneri connessi agli interventi di messa in sicurezza del territorio diversi da quelli indicati al successivo punto b);
- b) 40 milioni di euro di spazi finanziari per interventi di messa in sicurezza degli edifici scolastici e del territorio, connessi alla bonifica dei siti contaminati dall'amianto. Rientrano in questa tipologia di spesa:
 - quelle finanziate con entrate conseguenti ad accordi transattivi stipulati entro il 31 dicembre 2012 connessi alle bonifiche dei siti contaminati dall'amianto, alle quali nell'anno 2015 è riservato un importo pari a 2,5 milioni di euro;
 - le richieste di spazi finanziari, al netto della precedente riserva di 2,5 milioni di euro, per sostenere le spese connesse alla bonifica dei siti contaminati dall'amianto. Qualora la richiesta complessiva superi l'ammontare di 20 milioni di euro, gli spazi finanziari riguardanti le

⁶Tale specificazione è contenuta nell'art. 1 c. 2 del decreto-legge n. 78 del 2015.

fattispecie di cui alle lettere a), c) e d), sono ridotti in misura proporzionale, al fine di assicurare che agli altri interventi di cui alla lettera b) siano riservati almeno 20 milioni di euro. Nel caso in cui la richiesta complessiva di spazi finanziari risulti superiore a 100 milioni di euro, questi sono attribuiti in misura proporzionale alle singole richieste. Se, invece, la richiesta complessiva è inferiore agli spazi finanziari disponibili in ciascuna fattispecie, la parte residuale è attribuita ai Comuni con le procedure di cui al comma 122, dell'art. 1 della legge 13 dicembre 2010, n. 220;

- per l'anno 2015, gli interventi di messa in sicurezza degli edifici scolastici per sostenere spese secondo il seguente ordine decrescente di priorità:
 - spese sostenute attraverso stanziamenti di bilancio e/o risorse acquisite mediante contrazione di mutuo, per interventi finanziati con delibera CIPE 30 giugno 2014 e pubblicata in GU n. 222 del 24 settembre 2014;
 - spese sostenute attraverso stanziamenti di bilancio o risorse acquisite mediante contrazione di mutuo, per interventi finanziati con risorse ex art. 10 del decreto-legge 104/2013;
 - spese sostenute attraverso stanziamenti di bilancio o risorse acquisite mediante contrazione di mutuo, per interventi già segnalati dagli enti che hanno risposto alle note del Presidente del Consiglio dei Ministri del 3 marzo 2014 e del 16 maggio 2014;
 - spese sostenute attraverso stanziamenti di bilancio o risorse acquisite mediante contrazione di mutuo.

La richiesta di spazi finanziari per tali interventi deve essere effettuata entro 10 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 78 del 2015 alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Struttura di Missione per

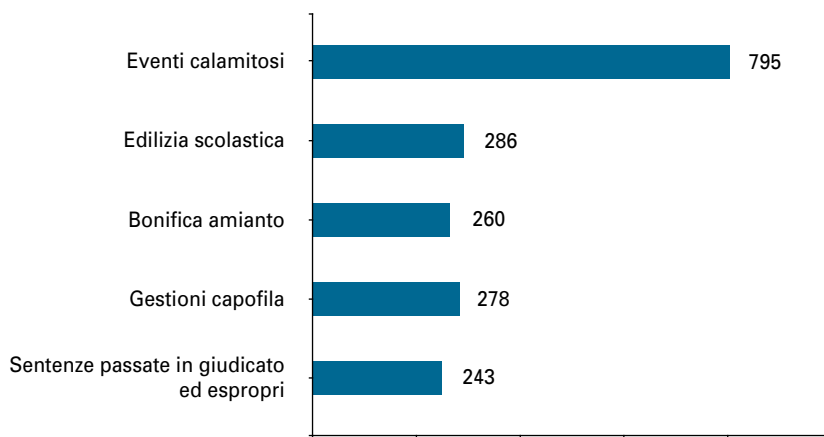
il coordinamento e l'impulso nell'attuazione degli interventi di riqualificazione dell'edilizia scolastica;

- c) 30 milioni di euro di spazi finanziari per l'esercizio della funzione di Ente capofila, da effettuare entro 60 giorni dell'entrata in vigore del decreto, soltanto da parte di enti che non abbiano beneficiato della riduzione dell'obiettivo in attuazione del comma 6-*bis* dell'art. 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183. La norma è finalizzata a sterilizzare gli effetti negativi delle maggiori spese correnti sostenute dagli Enti capofila nel periodo assunto a riferimento per la determinazione degli obiettivi programmatici del Patto di stabilità interno. Diversamente dallo scorso anno, accogliendo le indicazioni contenute nell'Intesa sancita in Conferenza Stato - Città ed autonomie locali nella seduta del 19 febbraio 2015, viene pertanto previsto un apposito fondo per alleggerire il *surplus* di manovra Patto dovuto alle "duplicazioni contabili" che si generano sia quando l'Ente capofila riceve i trasferimenti di rimborso dai Comuni associati sia quando il Comune capofila redistribuisce verso i Comuni associati, tramite appositi trasferimenti, le risorse ricevute da soggetti terzi (Regione, Provincia, utenza, etc.) per finanziare funzioni e servizi comunali. Per tali fattispecie, l'Ente capofila può richiedere spazi finanziari utili ai fini del Patto solo e soltanto in base a quanto disposto dall'art. 1 comma 5 del decreto-legge n. 78 del 2015;
- d) 20 milioni di euro di spazi finanziari per oneri dovuti a sentenze passate in giudicato a seguito di contenziosi connessi a cedimenti strutturali e, in via residuale, di procedure di esproprio.

Gli spazi finanziari di cui alle precedenti lettere a), b), c) e d) sono attribuiti ai Comuni in ciascuno degli anni del quadriennio 2015-2018. Se non disciplinato diversamente, i Comuni devono comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, mediante il sistema web della Ragioneria generale dello stato, gli spazi finanziari di cui necessitano, entro 10 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto con riferimento al 2015, entro

il 10 maggio per il triennio successivo. Rispetto agli spazi finanziari disponibili, il riparto effettivo tra le diverse tipologie di spesa è quello rappresentato nel grafico 1 e nella tabella 1.

Grafico 1. Numero Comuni beneficiari ex art. 1 comma 2 dl 78 del 2015 per tipologia di intervento



Fonte: elaborazioni Ifel su dati Ministero dell'economia e delle finanze, 2015

Tabella 1. Ripartizione spazi finanziari ex art. 1 commi 2-5 del decreto legge n. 78 del 2015 (valori in migliaia)

Regione	Territorio		Edilizia scolastica	
Piemonte	659	8,5%	1.689	8,4%
Lombardia	755	9,7%	12.305	61,5%
Liguria	1.717	22,2%	1.135	5,7%
Veneto	309	4,0%	2.829	14,1%
Emilia-Romagna	542	7,0%	681	3,4%
Toscana	879	11,3%	49	0,2%
Umbria	71	0,9%	71	0,4%
Marche	407	5,3%	328	1,6%
Lazio	797	10,3%	48	0,2%
Abruzzo	384	5,0%	110	0,6%
Molise	65	0,8%	0	0,0%
Campania	91	1,2%	0	0,0%
Puglia	222	2,9%	577	2,9%
Basilicata	146	1,9%	1	0,0%
Calabria	144	1,9%	0	0,0%
Sicilia	194	2,5%	144	0,7%
Sardegna	367	4,7%	33	0,2%
TOTALE	7.749	100,0%	20.000	100,0%

Fonte: elaborazioni Ifel su dati Ministero dell'economia e delle finanze, 2015

	Amianto		Sentenze-espropri		Capofila	
	3.252	9,7%	42	0,3%	752	3,2%
	7.536	22,5%	1.204	7,8%	9.072	39,0%
	816	2,4%	296	1,9%	1.651	7,1%
	3.317	9,9%	340	2,2%	614	2,6%
	3.058	9,1%	305	2,0%	367	1,6%
	1.146	3,4%	370	2,4%	68	0,3%
	90	0,3%	21	0,1%	81	0,3%
	2.036	6,1%	771	5,0%	1.280	5,5%
	1.178	3,5%	506	3,3%	975	4,2%
	2.225	6,6%	1.035	6,7%	465	2,0%
	35	0,1%	85	0,5%	67	0,3%
	2.038	6,1%	2.369	15,3%	2.228	9,6%
	3.950	11,8%	2.573	16,6%	1.893	8,1%
	0	0,0%	200	1,3%	128	0,6%
	434	1,3%	1.087	7,0%	2.488	10,7%
	669	2,0%	3.492	22,5%	967	4,2%
	1.727	5,2%	802	5,2%	150	0,6%
	33.507	100,0%	15.498	100,0%	23.246	100,0%

4.1 Patto di stabilità interno e Comuni capofila

Il comma 491 della Legge di stabilità 2015 conferma la possibilità di stabilizzare, almeno in parte, gli effetti negativi sul Patto di stabilità interno gravanti sui Comuni che, in qualità di capofila, gestiscono funzioni e servizi in forma associata, attraverso una modifica del comma 6-*bis*, art. 31, della legge n. 183 del 2011.

Sulla questione è intervenuto, infatti, il decreto-legge n. 78 del 2015, che disciplina, all'art. 1 commi 5 e 6, il processo di parziale risoluzione della problematica che investe tali Comuni, sia per quanto concerne le modalità di rilevazione delle istanze prodotte dagli enti capofila sia per quanto riguarda gli strumenti messi a disposizione per fronteggiare gli effetti negativi in capo ai loro bilanci.

Per quanto riguarda le richieste di spazi finanziari di cui all'art. 1 comma 5, finalizzate ad alleviare l'impatto delle duplicazioni contabili sulla manovra Patto, si rimanda al paragrafo precedente.

L'art. 1 comma 6, invece, disciplina i casi di gestione associata in cui il Comune capofila, nel periodo 2009-2012 ed esclusi i servizi rifiuti e TPL, ha impegnato nel proprio bilancio, per sé e per i propri associati, risorse rese disponibili da soggetti terzi e destinati al finanziamento di funzioni e servizi svolti in forma associata. A tal fine viene introdotto nell'art. 31 della legge n. 183 del 2011 il comma 6-*ter*:

“6-ter. Per l'anno 2015 la comunicazione dell'Associazione nazionale dei comuni italiani di cui al comma 6-bis avviene entro il 15 luglio 2015, sulla base delle istanze trasmesse dagli enti interessati non oltre il quindicesimo giorno precedente la predetta scadenza, relative alle sole rimodulazioni degli obiettivi in ragione di contributi o trasferimenti concessi da soggetti terzi e gestiti direttamente dal comune capofila, esclusa la quota da questo eventualmente trasferita ai propri comuni associati. Per assicurare l'invarianza finanziaria di cui al comma 6-bis, l'accordo assume

come riferimento gli obiettivi dei Comuni interessati di cui al punto 2.1.3 della nota metodologica condivisa nell'Intesa sancita dalla Conferenza Stato-città ed autonomie locali nella seduta del 19 febbraio 2015, resi noti agli enti dall'Associazione nazionale dei comuni italiani."

La rilevazione affidata all'ANCI, quindi, si rivolge ai casi di gestione associata in cui l'onere del Patto di stabilità interno, derivante dalla spesa per associazionismo intercomunale, ricade per intero sull'Ente capofila, mentre i Comuni associati ne risultano completamente esclusi. La rimodulazione degli obiettivi di Patto tra Ente capofila e Comuni associati (o una parte di essi) è possibile solo a seguito di un accordo territoriale, su base volontaria, grazie al quale i Comuni associati riducono l'eccesso di onere in capo all'Ente capofila, favorendo sul piano della sostenibilità finanziaria il prosieguo dell'esperienza di associazionismo intercomunale intrapresa. L'accordo sottoscritto deve rispettare il principio dell'invarianza finanziaria, nel senso che la riduzione di manovra in favore del Comune capofila deve essere pari all'aggravio di manovra complessivamente attribuito ai Comuni associati firmatari dell'accordo. A tal fine, gli obiettivi di Patto da rimodulare sono quelli risultanti al punto 2.1.3 della nota metodologica relativa alla determinazione dei nuovi obiettivi finanziari.

Tenuto conto del fatto che, per l'Ente capofila interessato dalla rilevazione condotta dall'ANCI, l'accoglimento dell'istanza dipende dalla volontà di collaborazione manifestata in tal senso dai Comuni associati (o parte di essi), il decreto-legge n. 78 del 2015 consente al capofila stesso di richiedere spazi finanziari utili ai fini del Patto secondo quanto disposto al comma 5 dell'art. 1, nel caso in cui non abbia beneficiato della riduzione dell'obiettivo in attuazione del citato comma 6-bis dell'art. 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183.

5 Il Patto nel bilancio di previsione e durante la gestione

A partire dal 2012 vige l'obbligo di allegare al bilancio di previsione - sia annuale che pluriennale - il prospetto di competenza mista, con il quale l'Ente dà conto del rispetto degli obiettivi del Patto nella fase delle previsioni di bilancio (art. 31, comma 18 della legge n. 183 del 2011). Il prospetto è conservato dall'Ente.

Ovviamente, l'obbligo del rispetto del Patto di stabilità interno deve essere verificato anche con le successive variazioni nel corso dell'esercizio finanziario. La finalità di tale disposizione è far sì che il rispetto delle regole del Patto rappresenti un vincolo all'attività programmatica dell'Ente, anche al fine di consentire all'organo consiliare di vigilare attivamente in sede di approvazione del bilancio.

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

6 Il saldo finanziario e le esclusioni

Anche per il 2015 è prevista dalla normativa l'esclusione di alcune tipologie di entrate e di spese dal saldo finanziario che rileva ai fini del Patto di stabilità interno. Molte di tali esclusioni erano già in vigore nel 2014:

1. le risorse provenienti dallo Stato e le relative spese di parte corrente e in conto capitale sostenute dalle Province e dai Comuni per le calamità naturali, a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza (art. 31, comma 7 della legge n. 183 del 2011), purché registrate successivamente al 31 dicembre 2008;
2. le risorse provenienti dallo Stato e le relative spese, di parte corrente e in conto capitale, per interventi realizzati direttamente dagli Enti locali per i "grandi eventi", di cui al comma 5, art. 5-*bis* del decreto-legge n. 343 del 2001, convertito con modificazioni nella legge n. 401 del 2001 (art. 31, comma 9 della legge n. 183 del 2011);
3. le risorse provenienti direttamente o indirettamente dall'Unione europea e le relative spese di parte corrente e in conto capitale (art. 31, comma 10 della legge n. 183 del 2011). L'esclusione non opera per le spese connesse ai cofinanziamenti nazionali;
4. per gli enti affidatari di fasi delle rilevazioni censuarie (compreso quello dell'agricoltura) le entrate trasferite dall'ISTAT e le relative spese connesse alla rilevazione censuaria, quali quelle di progettazione e di esecuzione dei censimenti stessi (art. 31, comma 12 della legge n. 183 del 2011);
5. i trasferimenti regionali, nonché le correlate spese, riguardanti gli interventi sociali e socio-sanitari gestiti all'interno dei bilanci dei Comuni capofila PLUS della Regione Sardegna (art. 1, comma 29 della legge regionale della Sardegna 21 gennaio 2014 n. 7, come modificato dall' art. 29, comma 37, della legge regionale n. 5 del 2015);

6. per gli Enti locali che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ai sensi dell'art. 243-*bis* del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (T.U.EE.LL.) le risorse attribuite a valere sul "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli Enti locali" di cui all' art. 243-*ter* del decreto legislativo n. 267 del 2000 e destinate al ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e al finanziamento dei debiti fuori bilancio (art. 43 comma 1 del decreto-legge n. 133 del 2014);
7. per gli Enti locali interessati all'opera relativa al collegamento internazionale Torino-Lione, i pagamenti - finanziati con risorse comunali, regionali e statali - connessi all'attuazione degli interventi di riqualificazione del territorio per l'esecuzione del progetto approvato dal CIPE con delibera n. 57/2011 del 3 agosto 2011 in materia di "Programma delle infrastrutture strategiche - legge n. 443/2001 - Nuovo collegamento internazionale Torino-Lione - Sezione internazionale. Parte comune Italo-Francese - Tratta in territorio italiano" o che, in tal senso, saranno individuati dal Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e dai rappresentanti degli Enti locali interessati all'opera, nonché le connesse entrate comunali, regionali e statali (art. 7 quarter del decreto-legge n. 43/2013);
8. il rimborso da parte dello Stato delle rate di ammortamento di mutui contratti dagli Enti locali antecedentemente al 1° gennaio 2005 con oneri a totale carico dello Stato. Sono invece soggette al Patto di stabilità interno le spese effettuate dall'ente a valere sul contributo in questione derivante dall'accensione del mutuo (art. 18 comma 1-*bis* del decreto-legge n. 16 del 2014, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 68 del 2014);
9. le spese in conto capitale per gli interventi di edilizia scolastica nel limite complessivo annuo di 122 milioni di euro. I Comuni beneficiari della predetta esclusione sono stati individuati, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, con decreto del Presidente del Con-

- siglio dei Ministri del 24 dicembre 2014 (art. 31 comma 14-ter della legge n. 183 del 2011);
10. le spese sui beni ricevuti con il federalismo demaniale, nei limiti degli importi sostenuti dallo Stato per la gestione e la manutenzione degli stessi (art. 31, comma 15 della legge n. 183 del 2011);
 11. anche per il 2015 e 2016 (come già per il 2014), le spese di parte corrente sostenute dal Comune di Campione d'Italia per le voci elencate nel decreto del Ministero dell'interno protocollo n. 09804529/15100-525 del 6 ottobre 1998, riferite alle peculiarità territoriali dell'exclave. L'esclusione opera nel limite di 10 milioni di euro annui.

Altre tipologie di esclusioni, invece, intervengono a partire dal 2015:

1. i pagamenti sostenuti dagli Enti locali per debiti in conto capitale non estinti alla data del 31 dicembre 2013. Tale esclusione opera nel limite di 40 milioni di euro per l'anno 2015. Sono compresi in questa esclusione i debiti certi, liquidi ed esigibili esistenti al 31 dicembre 2013, quelli per i quali è stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento, nonché quelli riconosciuti o con i requisiti per il riconoscimento di legittimità alla stessa data. Ai fini dell'esclusione dei pagamenti dei debiti certi liquidi ed esigibili alla data del 31 dicembre 2013, rilevano solo i debiti presenti nell'apposita piattaforma elettronica per la certificazione di crediti, connessi alle spese ascrivibili ai codici gestionali SIOPE da 2101 a 2512. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 19034 del 13 marzo 2015 sono stati individuati per ciascun ente, su base proporzionale, gli importi dei pagamenti da escludere dal Patto di stabilità interno per il 2015 sulla base delle richieste di spazi finanziari comunicate dagli Enti locali entro il 28 febbraio 2015 al Ministero dell'economia e delle finanze - tramite il sito web <http://certificazionecrediti.mef.gov.it> della Ragioneria generale dello Stato (art. 1 comma 497 legge 23 dicembre 2014, n. 190);

2. la quota del contributo di cui all'art. 8 comma 10 del decreto-legge n. 78 del 2015 (complessivamente pari a 530 milioni di euro) di spettanza di ciascun Comune dalle entrate correnti. Tale quota è calcolata tenendo anche conto dei gettiti standard ed effettivi dell'IMU e della TASI e della verifica del gettito per l'anno 2014, derivante dalle disposizioni di cui all'art. 1 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 34. Il contributo è attribuito con decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, secondo una metodologia adottata sentita la Conferenza Stato - Città ed autonomie locali;
3. le spese in conto capitale sostenute dagli Enti locali che hanno sottoscritto, entro il 31 dicembre 2013, apposite convenzioni con la società Rete Ferroviaria Italiana (RFI) S.p.A. per interventi di rimozione dei passaggi a livello, anche di interesse regionale, pericolosi per la pubblica incolumità, nei limiti di tre milioni di euro, per i quali RFI dispone dei progetti esecutivi di immediata cantierabilità alla data del 12 novembre 2014. Gli spazi finanziari necessari per consentire agli Enti locali l'esclusione dei pagamenti delle suddette spese sono attribuiti con apposito decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (art. 1, comma 10, del decreto-legge n. 133 del 2014);
4. i proventi derivanti dalla dismissione totale o parziale, anche a seguito di quotazione, di partecipazioni in società, individuati nei codici E4121 e E4122 del Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), e delle relative spese in conto capitale, ad eccezione delle spese per acquisto di partecipazioni, sostenute dagli Enti locali a valere sui predetti proventi (comma 4-bis dell'art. 3-bis del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, introdotto dal comma 609, lettera d), dell'art. 1 della legge di stabilità 2015);
5. le spese sostenute dai Comuni interessati dagli eventi sismici dei giorni 20 e 29 maggio 2012 a valere sulle risorse proprie provenienti

- da erogazioni liberali e donazioni da parte di cittadini privati e imprese finalizzate a fronteggiare gli eccezionali eventi sismici e la relativa ricostruzione per un importo massimo complessivo di 5 milioni di euro. Entro il 30 giugno 2015 le regioni devono comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze e ai Comuni interessati gli importi delle spese da escludere dal Patto (art. 1 comma 502 della Legge di stabilità 2015);
6. le spese sostenute dai Comuni sede di città metropolitane, per un importo massimo di 700 milioni di euro, per i) opere prioritarie del programma delle infrastrutture strategiche del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti di cui all'art. 1, comma 1, della legge 21 dicembre 2001, n. 443, allegato al Documento di economia e finanza 2015, sostenute a valere sulla quota di cofinanziamento a carico dei predetti Enti locali; ii) opere ed interventi cofinanziati dai Fondi strutturali europei ricompresi nella Programmazione "2007-2013" e nella Programmazione "2014-2020", a valere sulla quota di cofinanziamento a carico dei predetti Enti locali, i quali comunicano al Dipartimento per le politiche di Coesione della Presidenza del Consiglio dei Ministri, entro il termine del 30 settembre 2015, il valore degli spazi finanziari di cui necessitano per sostenere tali spese. Con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa intesa in sede di Conferenza unificata, saranno individuati per ciascun ente beneficiario gli importi relativi alle esclusioni dal Patto di stabilità;
 7. gli investimenti connessi alla realizzazione dei progetti presentati dalla città designata "Capitale italiana della cultura" nell'ambito del "Programma Italia 2019" volto a valorizzare il patrimonio culturale della città di anno in anno designata dal Consiglio dei ministri. I progetti presentati dalla città designata devono avere natura strategica di rilievo nazionale e sono finanziati a valere della quota nazionale del Fondo per lo sviluppo e la coesione, programmazione 2014-2020, per un importo massimo di 1 milione di euro per ciascuno degli anni 2015, 2016, 2017, 2018 e 2020 (art. 7 comma 3-*quater* del decreto-leg-

ge 31 maggio 2014, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106);

8. le spese in conto capitale per interventi di bonifica dall'amianto sostenute dal Comune di Casale Monferrato a valere e nei limiti dei trasferimenti erogati nel 2015 dalla regione Piemonte, nonché i trasferimenti regionali erogati nel corso dello stesso anno (art. 33-*bis* del decreto-legge n. 133 del 2014).

7 Il sistema di monitoraggio e controllo

In tema di adempimenti, gli Enti locali devono inviare:

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

L'invio degli obiettivi programmatici del Patto di stabilità per il quadriennio 2015-2018 deve avvenire sulla base dei prospetti dimostrativi definiti da apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, entro 45 giorni dalla pubblicazione del decreto sulla Gazzetta Ufficiale. Il mancato invio entro il termine prestabilito costituisce inadempimento al Patto di stabilità interno, facendo scattare le relative sanzioni (art. 31, comma 19 ultimo periodo della legge n. 183 del 2011). Essendo l'obiettivo del Patto di stabilità dei Comuni ridotto di un importo pari all'accantonamento nel bilancio di previsione del Fondo crediti dubbia esigibilità, il cui importo non è predeterminabile a priori, tali enti aggiornano il prospetto degli obiettivi in occasione delle variazioni dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione di ciascun anno di riferimento. Terminato l'anno di riferimento non è più consentito trasmettere il prospetto dell'obiettivo o variare le voci determinanti l'obiettivo del medesimo anno, ad eccezione di quella relativa all'accantonamento stanziato nel bilancio di previsione all'FCDE.

Il monitoraggio semestrale delle informazioni riguardanti le risultanze in termini di competenza mista deve essere effettuato attraverso il prospetto e con le modalità definiti con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze n. 52505 del 26 giugno 2015 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 10 luglio 2015). Sulla base del comma 494 della Legge di stabilità 2015, che ha modificato il comma 19 dell'art. 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183, gli enti soggetti al Patto devono trasmettere i dati relativi al primo semestre entro 30 giorni decorrenti dalla pubblicazione del relativo decreto in Gazzetta Ufficiale (anziché entro 30 giorni decorrenti dalla fine del periodo di riferimento). Lo stesso comma conferma invece il termine di 30 giorni decorrenti dalla fine del periodo di riferimento per l'invio dei dati di monitoraggio del secondo semestre. In entrambi i casi, i Comuni devono utilizzare il sistema web appositamente previsto per il Patto di stabilità interno sul sito <http://pattostabilitainterno.tesoro.it>.

La certificazione finale del rispetto degli obiettivi annuali dovrà essere inviata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento, firmata digitalmente ai sensi dell'art. 24 del codice di cui al decreto legislativo n. 82 del 2005 dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, secondo un prospetto e con le modalità definiti dal decreto di cui al comma 19 dell'art. 31 della legge 12 novembre 2011. La certificazione priva di queste tre sottoscrizioni non è ritenuta valida ai fini dell'attestazione del rispetto del Patto di stabilità interno. La trasmissione per via telematica della certificazione ha valore giuridico ai sensi dell'art. 45, comma 1, del decreto legislativo n. 82 del 2005.

La mancata trasmissione della certificazione entro il termine prestabilito costituisce inadempimento al Patto di stabilità interno, facendo scattare le sanzioni previste dall'art. 31 comma 26 della legge 12 novembre 2011. Nel caso in cui la trasmissione avvenga in ritardo, ma entro i 60 giorni dall'approvazione del consuntivo, comunque attestante il rispetto del Patto di stabilità interno, all'ente si applica la sola sanzione prevista dall'art. 31 comma 26, lettera d), ossia il divieto di assunzione di persona-

le a qualsiasi titolo. Nel caso in cui, invece, decorsi 60 giorni dal termine per l'approvazione del rendiconto, l'ente non abbia ancora provveduto all'invio della certificazione, il Presidente dei revisori dei conti, in qualità di commissario ad acta, provvede all'invio della certificazione stessa entro i successivi 30 giorni. L'erogazione delle risorse o trasferimenti erariali da parte del Ministero dell'interno è sospesa fino alla data di trasmissione della documentazione da parte del commissario ad acta.

Decorsi 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, i Comuni possono inviare una nuova certificazione, se quest'ultima rileva un peggioramento del rispetto del Patto di stabilità interno rispetto a quanto già certificato (comma 20-*bis* all'art. 31 della legge n. 183 del 2011, così introdotto dalla Legge di stabilità per il 2013).

Gli Enti locali per i quali la violazione del Patto di stabilità interno è accertata successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce devono darne comunicazione, entro 30 giorni dall'accertamento dell'inadempienza, al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato. Per questi enti le sanzioni scattano nell'anno successivo a quello in cui si è accertato il mancato rispetto del Patto.

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

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

- all'accertamento del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno;

- alla vigilanza sull'adozione da parte dell'Ente locale delle necessarie misure correttive;
- alla vigilanza sull'applicazione delle sanzioni e, affinché l'Ente inadempiente rispetti il limite agli impegni di parte corrente, il divieto di indebitamento, il divieto di assunzione di personale e delibere la riduzione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza per gli amministratori.

Il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, in virtù delle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica, provvede ad effettuare, tramite i Servizi ispettivi di finanza pubblica, verifiche sulla regolarità della gestione amministrativa e contabile. Tali Servizi ispettivi, essendo chiamati a svolgere verifiche presso gli enti territoriali allo scopo di rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica, si estendono anche al Patto di stabilità interno.

Infine, resta in vigore anche nel 2015 la norma secondo la quale, nel caso in cui dai conti della Tesoreria statale degli Enti locali si registrino prelevamenti non coerenti con gli impegni in materia di obiettivi di debito assunti dal Paese con l'Unione europea, il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, adotta adeguate misure di contenimento dei prelevamenti (art. 31, comma 21 della legge n. 183 del 2011).

8 Sanzioni e premi

Il comma 492 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 abolisce definitivamente il meccanismo della cosiddetta virtuosità introdotto dall'art. 20, commi 2, 2-bis e 3 del decreto-legge n. 98 del 2011, mentre restano confermate le sanzioni in caso di mancato rispetto degli obiettivi Patto nell'anno successivo a quello dell'inadempienza, previste dal comma 26, art. 31 della legge 12 novembre 2011, n. 183:

- il taglio delle risorse in misura pari allo scostamento rispetto all'obiettivo programmatico. L'art. 1 comma 7 del decreto-legge n. 78 del 2015 modifica il precedente dettato normativo, riformulando per il 2015 la sanzione di carattere finanziario. Ai Comuni che nel 2014 non hanno rispettato i vincoli del Patto, la sanzione si applica nella misura del 20% della differenza tra saldo obiettivo del 2014 e saldo finanziario conseguito nello stesso anno. La sanzione non si applica nel caso in cui il superamento degli obiettivi del Patto di stabilità interno sia determinato dalla maggiore spesa per interventi realizzati con la quota di finanziamento nazionale e correlati ai finanziamenti dell'Unione europea rispetto alla media della corrispondente spesa del triennio precedente. Ai sensi dell'art. 1 comma 164 della legge n. 107 del 2015, l'importo della sanzione si riduce ulteriormente - in alcuni casi azzerandosi - di un importo pari all'ammontare dei pagamenti in conto capitale effettuati nel 2014 per interventi di edilizia scolastica, previa apposita comunicazione dell'Ente all'indirizzo <http://pattostabilitainterno.tesoro.it> e purché non già oggetto di esclusione dal Patto per l'anno in corso;
- il divieto di impegnare spese correnti in misura superiore all'importo annuale medio dell'ultimo triennio. Il triennio da prendere in considerazione è quello precedente all'anno di applicazione della sanzione: pertanto, l'ente inadempiente al Patto 2014 non può impegnare nel 2015 un importo superiore alla spesa media 2012-2014. Tale limite non può essere superato neppure per introitare contributi assegnati da altri enti da destinare in maniera vincolata su capitoli di spesa corrente (deliberazione n. 21 del 2011 della Corte dei Conti del Piemonte);
- il divieto di ricorrere all'indebitamento per gli investimenti. Pertanto, i mutui e i prestiti obbligazionari posti in essere con istituzioni creditizie o finanziarie devono essere corredati da apposita attestazione, da cui risulti il conseguimento del Patto nell'anno precedente. In assenza della predetta attestazione, l'istituto finanziatore o l'intermediario

finanziario non può procedere al finanziamento o al collocamento del prestito. A tal riguardo, costituiscono indebitamento le operazioni di cui all'art. 3, comma 17 della legge n. 350 del 2003, per cui rientrano nel divieto:

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

Come già evidenziato nel paragrafo precedente, nel caso in cui la violazione del Patto di stabilità interno sia accertata successivamente all'anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, gli Enti locali sono tenuti a comunicare l'inadempienza entro 30 giorni dall'accertamento della violazione. In questo caso si applicano tutte le sanzioni previste dal comma 26, con la precisazione che la rideterminazione delle indennità di funzione e dei gettoni di presenza è applicata agli amministratori che erano in carica nell'esercizio in cui è avvenuta la violazione del Patto.

Sono inoltre previste per i fenomeni elusivi delle regole del Patto di stabilità interno le seguenti ulteriori sanzioni:

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

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

Il decreto-legge n. 78 del 2015 introduce un'ulteriore novità in materia. L'art. 1 comma 9, infatti, prevede che le sanzioni relative al mancato rispetto dei vincoli del Patto di stabilità interno nell'anno 2012 o negli esercizi precedenti non trovano applicazione, e qualora già applicate ne vengono meno gli effetti, nei confronti degli Enti locali per i quali la dichiarazione di dissesto finanziario sia intervenuta nell'esercizio finanziario 2012 e la violazione del Patto di stabilità interno sia stata accertata successivamente alla data del 31 dicembre 2013.

Rimane, infine, vigente la previsione di un sistema di premialità che si rivolge ai Comuni rispettosi del Patto di stabilità interno e dei tempi di pagamento⁽⁷⁾, disciplinato dall'art. 1 comma 122 della legge n. 220 del 2010, come da ultimo sostituito dall'art. 1 comma 500 della Legge di stabilità 2015. Tale sistema prevede una riduzione degli obiettivi programmatici in applicazione di uno o più criteri individuati a tal fine, per un importo complessivo commisurato agli effetti finanziari determinati dalle sanzioni operate in prima istanza a valere sul Fondo di Solidarietà Comunale. La modifica introdotta dal comma 500 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015

7 Ai sensi dell'art. 41 comma 3 della legge n. 66 del 2014, secondo cui possono eventualmente beneficiare della premialità solo gli enti rispettosi dei tempi di pagamento previsti dal decreto legislativo n. 231 del 2002.

consiste nella previsione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, definisca i criteri e le modalità per la distribuzione della premialità. Tuttavia, per il 2015 non si procederà all'adozione del decreto in questione, poiché le somme disponibili sono state utilizzate, con il decreto-legge approvato dal Consiglio dei Ministri il 29 settembre 2015, per la riduzione degli obiettivi di Patto dei Comuni delle province di Parma e Piacenza colpiti dagli eccezionali eventi meteorologici verificatisi nei giorni 13 e 14 settembre 2015.

9 La regionalizzazione del Patto di stabilità interno

Il comma 480 adegua i meccanismi dei Patti regionali (verticale e orizzontale) alla sostituzione, nel campo della finanza regionale, dei precedenti obiettivi programmatici con nuovi obiettivi di saldo tra entrate finali e spese finali in termini di cassa della Regione medesima. Fanno eccezione la Regione Siciliana e le Regioni Friuli Venezia Giulia e Valle d'Aosta, per le quali il rispetto dell'obiettivo complessivo a livello regionale mantiene un suo riferimento nella variazione dell'obiettivo in termini di competenza eurocompatibile rimasto in capo alle stesse Regioni.

Inoltre, la Legge di stabilità per il 2015 ha previsto la soppressione del patto regionale integrato, disciplinato dall'art. 32 comma 17 della legge n. 183 del 2011, che prevedeva la possibilità per ciascuna Regione di concordare con lo Stato le modalità di raggiungimento dei propri obiettivi del Patto di stabilità interno e di quelli relativi agli Enti locali del proprio territorio.

9.1 Il Patto orizzontale nazionale

Introdotta dall'art. 4-ter del decreto-legge n. 16 del 2012, successivamente modificata dall'art. 16 del decreto-legge n. 95 del 2012 e dall'art. 1 comma 544 della Legge di stabilità per il 2014, il Patto orizzontale nazionale consente la redistribuzione degli obiettivi programmatici fra i Comuni che hanno spazi finanziari da cedere e quelli che ne fanno richiesta, fermo

restando l'obiettivo complessivamente assegnato a livello di comparto. Il Patto orizzontale nazionale consente ai Comuni che prevedono di conseguire un differenziale negativo, rispetto all'obiettivo programmatico imposto dalla normativa vigente, di comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine perentorio del 15 giugno, mediante il sito web <http://pattostabilitainterno.tesoro.it>, l'entità degli spazi finanziari di cui necessitano nell'esercizio in corso per sostenere il pagamento di residui passivi in conto capitale. Al contrario, i Comuni che prevedono di conseguire un differenziale positivo possono comunicare, entro la stessa data e tramite le medesime modalità, gli spazi finanziari che intendono cedere.

Agli enti che cedono spazi finanziari viene riconosciuta, nel biennio successivo, una modifica migliorativa dell'obiettivo commisurata annualmente alla metà del valore degli spazi finanziari ceduti. A questo miglioramento, ovviamente, corrisponde un aggravio degli obiettivi per gli enti che acquisiscono maggiori spazi finanziari, per un importo annuale pari alla metà del miglioramento ottenuto nell'anno in cui è stata fatta la richiesta. Alla variazione dell'obiettivo in ragione della partecipazione al Patto orizzontale nazionale dell'anno 2015 si aggiunge, per l'ente interessato, l'effetto finanziario derivante dall'adesione al Patto orizzontale nazionale del 2014, atteso che l'art. 1 comma 6 del decreto-legge n. 35 del 2013 ha sospeso l'applicazione del patto orizzontale nazionale per il 2013.

Nel caso in cui la richiesta di spazi finanziari sia superiore rispetto a quelli ceduti, l'attribuzione viene effettuata in misura proporzionale ai maggiori spazi finanziari richiesti. Sulla base delle richieste pervenute al Ministero dell'economia e delle finanze, la Ragioneria generale dello Stato ha tempo fino al 10 luglio per aggiornare il prospetto degli obiettivi per quanto concerne gli enti interessati dalla rimodulazione del vincolo.

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

attestare tale circostanza con la certificazione del rispetto del Patto da trasmettere entro il 31 marzo, pena il mancato riconoscimento dei maggiori spazi ricevuti e la validità dei peggioramenti del saldo obiettivo per il biennio successivo.

Si ricorda, infine, che la Circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 6 del 18 febbraio 2014 precisa che gli spazi finanziari acquisiti e non utilizzati per le finalità di cui al medesimo art. 4-ter, non potendo essere utilizzati per altre finalità, sono recuperati in sede di certificazione, determinando un peggioramento dell'obiettivo 2015, mentre restano validi i peggioramenti dei saldi obiettivi del biennio successivo.

9.2 Il Patto verticale incentivato

Per l'anno 2015 è confermato lo strumento del Patto verticale incentivato (art. 1 commi 484-486 della Legge di stabilità 2015). In base a tale meccanismo le Regioni a statuto ordinario, la Sicilia, la Sardegna ed il Friuli-Venezia Giulia, qualora cedano spazi finanziari ai propri Enti locali, ricevono un contributo statale finalizzato alla riduzione del debito. Il meccanismo previsto mira ad incentivare la cessione di spazi finanziari agli Enti locali che ne facciano richiesta, al fine di favorire i pagamenti di parte capitale, dando priorità ai debiti commerciali di parte capitale esigibili alla data del 31 dicembre 2014 (disposizione così modificata dall'art. 9 comma 3 del decreto-legge n. 78 del 2015).

Nel 2015 alle Regioni è attribuito un contributo nei limiti dell'importo complessivo di 1.000 milioni di euro (ripartito secondo quanto indicato nella Tabella 2), condizionato alla cessione di spazi finanziari in favore di Comuni, Province e Città metropolitane del proprio territorio per un ammontare almeno pari a 1/83,33% del contributo richiesto, utilizzabili in via prioritaria per il pagamento di debiti commerciali di parte capitale maturati al 31 dicembre 2014. Tale termine, precedentemente fissato al 30 giugno 2014, è stato esteso dall'art. 9 comma 3 del decreto-legge n. 78 del 2015, anche su forte pressione dell'ANCI, per rimediare almeno parzial-

Tabella 3. La ripartizione del Patto verticale incentivato nel 2015

Regione	Contributo statale	Plafond regionale potenziale		di cui Comuni	di cui Province e Città metropolitane
	v.a.	v.a.	in %sul totale	v.a.	v.a.
Abruzzo	23,4	28,1	2,30%	21,1	7,0
Basilicata	15,7	18,9	1,60%	14,2	4,7
Calabria	38,9	46,7	3,90%	35,0	11,7
Campania	90,0	108,0	9,00%	81,0	27,0
Emilia-Romagna	66,6	79,9	6,70%	59,9	20,0
Friuli Venezia Giulia	18,9	22,7	1,90%	17,0	5,7
Lazio	102,4	122,8	10,20%	92,1	30,7
Liguria	24,9	29,8	2,50%	22,4	7,5
Lombardia	142,1	170,6	14,20%	127,9	42,6
Marche	25,0	30,0	2,50%	22,5	7,5
Molise	8,2	9,8	0,80%	7,4	2,5
Piemonte	70,0	84,0	7,00%	63,0	21,0
Puglia	64,7	77,6	6,50%	58,2	19,4
Sardegna	51,0	61,2	5,10%	45,9	15,3
Sicilia	128,0	153,6	12,80%	115,2	38,4
Toscana	59,9	71,9	6,00%	53,9	18,0
Umbria	17,3	20,8	1,70%	15,6	5,2
Veneto	53,0	63,6	5,30%	47,7	15,9
TOTALE	1.000,0	1.200,0	100,0%	900,0	300,0

Fonte: Conferenza Stato - Regioni e Province autonome, 26 febbraio 2015

mente agli effetti distorsivi determinati dalle restrittive previsioni originariamente contenute nella Legge di stabilità 2015. Gli spazi finanziari sono ceduti per il 25% alle Province e alle Città metropolitane (300 milioni di euro circa) e per il 75% ai Comuni (900 milioni di euro circa).

Gli Enti locali che intendono ricorrere all'applicazione del Patto verticale incentivato comunicano, entro il termine del 15 aprile 2015 e poi del 15 settembre 2015, l'entità degli spazi finanziari di cui necessitano nel corso dell'anno. Nel caso in cui la richiesta di spazi finanziari risulti inferiore alla prevista riserva del 25% per Province e Città metropolitane e/o del 75% per i Comuni, le Regioni possono attribuire le risorse residue agli Enti locali prescindendo dai predetti limiti. Ciò significa che, diversamente dal 2014, non opera il cosiddetto Patto verticale nazionale.

Al fine di dare attuazione al Patto verticale incentivato, le Regioni comunicano al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il termine perentorio del 30 aprile e del 30 settembre⁽⁸⁾, con riferimento a ciascun ente beneficiario e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica.

9.3 Il Patto regionale

La Legge di stabilità per il 2015, nell'adeguare i meccanismi dei Patti regionali (verticale e orizzontale) al nuovo sistema di vincoli imposti alle Regioni a statuto ordinario basato sul conseguimento del pareggio di bilancio, ha unificato il Patto regionale verticale e orizzontale in un'unica procedura.

In particolare, la normativa vigente stabilisce che a decorrere dal 2015 le Regioni (ad eccezione della Regione Trentino-Alto Adige e delle Province Autonome di Trento e di Bolzano) possono autorizzare gli Enti locali del proprio territorio a peggiorare il saldo obiettivo, per consentire un

8 Il termine del 30 settembre è stato inserito dall'art. 9 comma 3 del decreto-legge n. 78 del 2015.

aumento dei pagamenti in conto capitale, purché sia garantito il rispetto dell'obiettivo complessivo a livello regionale. La compensazione può avvenire attraverso un contestuale aumento, di pari importo, degli obiettivi di saldo dei restanti Enti locali (flessibilità orizzontale; comma 481) oppure attraverso un contestuale aumento, di pari importo, dell'obiettivo di saldo della Regione tra entrate finali e spese finali in termini di cassa (flessibilità verticale; comma 482). Le Regioni Sicilia, Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta operano la compensazione a valere sul proprio obiettivo espresso in termini di competenza eurocompatibile di cui all'art. 1 comma 454 della legge 24 n. 228 del 2012, fermo restando l'obiettivo complessivo a livello regionale.

Agli Enti locali che cedono spazi finanziari è riconosciuto, nel biennio successivo, un miglioramento del proprio saldo obiettivo, commisurato al valore degli spazi finanziari ceduti, fermo restando l'obiettivo complessivo a livello regionale. Al contrario, agli Enti locali che acquisiscono spazi finanziari, nel biennio successivo, sono attribuiti saldi obiettivo peggiorati per un importo complessivamente pari agli spazi finanziari acquisiti. La Legge di stabilità per il 2015 definisce anche la tempistica per accedere al Patto regionale. Il comma 481 fissa al 15 aprile di ciascun anno il termine entro cui gli Enti locali comunicano all'Anci, all'UPI e alle Regioni l'entità degli spazi finanziari di cui necessitano per effettuare pagamenti in conto capitale o gli spazi finanziari che sono disposti a cedere. Entro il 30 aprile le Regioni definiscono e comunicano agli enti interessati i saldi rideterminati e al Ministero dell'economia e delle finanze, con riferimento a ciascun Ente locale e alla Regione stessa, gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica. Il comma 482 prevede un secondo step per quanto concerne la regionalizzazione del Patto di stabilità interno disciplinata al comma precedente.

In particolare, è individuata nel 15 settembre la data entro cui gli Enti locali possono comunicare gli spazi finanziari che intendono acquisire per sostenere pagamenti in conto capitale, ovvero cedere in favore di altri enti per le medesime finalità. Sulla base di tali informazioni, entro

il 30 settembre le Regioni provvedono a comunicare agli Enti locali interessati e al Ministero dell'economia e delle finanze gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza.

Tabella 3. I Patti di solidarietà territoriale nel 2015

Definizione	Riferimenti normativi
Patto orizzontale nazionale	articolo 4-ter commi da 1 a 8 decreto legge n. 16 del 2012
Patto verticale incentivato	articolo 1 commi da 484 a 486 legge n. 190 del 2014
Patto orizzontale regionale	articolo 1 commi 480, 481 e 483 legge n. 190 del 2014
Patto verticale regionale	articolo 1 commi 480, 482 e 483 legge n. 190 del 2014

	Contenuto	Scadenze
	<p>I Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del Patto di stabilità interno a favore di tutti gli altri Comuni del territorio nazionale</p>	<p>15 giugno: i Comuni indicano la cessione o la richiesta di spazi finanziari; 10 luglio: la RGS aggiorna i prospetti del monitoraggio</p>
	<p>La Regione cede spazi ai Comuni per effettuare pagamenti in conto capitale e riceve in cambio dallo Stato un contributo per ridurre il debito regionale</p>	<p>15 aprile: i Comuni comunicano gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 aprile: le Regioni comunicano al Mef gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica 15 settembre: i Comuni comunicano gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 settembre: le Regioni comunicano al Mef gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica</p>
	<p>I Comuni possono cedere e acquisire spazi finanziari in base al differenziale che prevedono di conseguire rispetto all'obiettivo del Patto di stabilità interno a favore dei Comuni della propria regione</p>	<p>15 aprile: i Comuni comunicano gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 aprile: le Regioni comunicano il nuovo obiettivo agli Enti locali e alla RGS 15 settembre: i Comuni comunicano gli spazi che cedono o intendono acquisire 30 settembre: le Regioni comunicano al Mef gli elementi informativi occorrenti per la verifica del mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica</p>
	<p>La Regione cede spazi ai Comuni per effettuare pagamenti in conto capitale</p>	<p>15 settembre: l'Ente locale comunica l'entità dei pagamenti che può effettuare; 30 settembre: la Regione comunica agli Enti e alla RGS gli spazi finanziari concessi</p>

**La gestione
delle entrate comunali
nei bilanci 2015**

3

Premessa

Le modifiche normative recate dal legislatore nel corso del 2015 non hanno inciso sulla disciplina della IUC, la quale è rimasta, pertanto, sostanzialmente invariata rispetto al 2014. A tal proposito, è opportuno rilevare come l'intero impianto normativo IUC sarà oggetto, nel prossimo futuro, di un complessivo superamento, a cominciare dai cambiamenti conseguenti all'annunciata abolizione del prelievo sull'abitazione principale e su altri importanti segmenti dell'IMU e della TASI (terreni agricoli condotti direttamente, impianti "imbullonati" dei fabbricati industriali). Anche in considerazione di ciò, per quanto riguarda gli aspetti di dettaglio della disciplina IUC, si rimanda al volume IFEL "Il Bilancio 2014"⁽¹⁾.

L'attenzione sarà pertanto posta sugli aspetti che, pur non stravolgendo la disciplina di riferimento, producono rilevanti ripercussioni sui bilanci comunali, nonché su ulteriori argomenti su cui l'IFEL ha costantemente fornito note di commento volte a favorire l'attività interpretativa ed applicativa degli operatori comunali, con riguardo ai principali tributi.

Nel primo paragrafo saranno trattati aspetti della disciplina dell'IMU relativa ai terreni agricoli montani, che a cavallo tra il 2014 e il 2015 hanno re-

¹ Il volume è disponibile all'indirizzo <http://www.fondazioneifel.it/studi-ricerche-ifel/item/2177-il-bilancio-2014>.

gistrato rilevanti cambiamenti, influenti sia sul gettito IMU, sia sul Fondo di solidarietà 2014 e 2015, il cui importo ha registrato una riduzione corrispondente al maggior gettito IMU stimato per l'inclusione nel prelievo di ambiti territoriali in precedenza esclusi.

Il secondo paragrafo è dedicato ad un approfondimento della disciplina dell'esenzione IMU riservata agli immobili degli enti non commerciali, tuttora suscettibile di dubbi interpretativi che si protraggono da anni e che hanno condotto nel tempo ad applicazioni incerte e spesso oggetto di contenzioso. Si ricorda che l'intera materia è stata interessata, da oltre un decennio, da ripetuti interventi normativi e di prassi, che hanno dato luogo a problemi applicativi di non semplice soluzione. Il contributo che in questa sede l'IFEL si propone di offrire è orientato ad un inquadramento organico delle varie vicende che hanno interessato la disciplina, per fornire agli operatori comunali elementi di spunto per una corretta applicazione dell'esenzione.

Il terzo paragrafo affronta distinte questioni applicative afferenti la disciplina TASI, che coinvolgono parzialmente anche l'IMU, su cui il Ministero dell'economia e delle finanze ha ritenuto di intervenire, con risoluzioni e circolari interpretative.

Il quarto paragrafo è dedicato alla disciplina della TARI, con particolare riferimento alla sanatoria per il 2014 - contenuta del decreto-legge "Milleproroghe" - per i Comuni che hanno registrato difficoltà nell'approvazione delle delibere di istituzione del nuovo tributo entro il termine previsto per l'approvazione dei bilanci di previsione, nonché ad un approfondimento riguardante il tema dei rifiuti assimilati ed assimilabili a quelli speciali. L'ultimo paragrafo riguarda, infine, il tema della riscossione dei tributi locali e contiene, oltre ad un breve cenno della proroga dei regimi di affidamento delle attività di riscossione al 31 dicembre 2015, anche un approfondimento della nuova disciplina sul ravvedimento operoso e sul discarico dell'agente di riscossione (quote inesigibili), contenuta nella legge di stabilità 2015.

1 La revisione del regime IMU dei terreni montani

La disciplina relativa all'esenzione dall'IMU dei terreni agricoli montani è stata, nel periodo a cavallo tra il 2014 ed il 2015, oggetto di una profonda revisione determinata da interventi normativi ravvicinati e a tratti convulsi.

La necessità di una revisione organica dei criteri di esenzione, nel senso di una maggior considerazione di fattori economico-territoriali più significativi, era già stata più volte segnalata in sede di applicazione della normativa prevista dall'ICI (art. 7, comma 1, lett. h) del decreto legislativo n. 504 del 1992), secondo cui sono esenti i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge n.984 del 1977, di cui alla circolare n. 9 del 1993. La disciplina IMU (decreto legislativo n.23 del 2011) ha poi confermato, per quel che riguarda le esenzioni relative ai terreni montani, la normativa ICI con un richiamo esplicito al citato articolo 7.

Il percorso di revisione normativa è stato piuttosto articolato e complesso, per le sue ricadute sia fiscali che finanziarie ed è approdato ad una normativa con evidenti problemi applicativi.

1.1 La disciplina di esenzione dall'IMU dei terreni montani per il 2014 e il 2015

Il decreto-legge n. 4 del 2015, convertito nella legge 24 marzo 2015, n.34, detta la nuova disciplina delle esenzioni e delle agevolazioni per i terreni montani e parzialmente montani da applicare, anche retroattivamente, a decorrere dal 2014. La principale novità del decreto in questione riguarda l'abbandono del criterio dell'altimetria della sede municipale⁽²⁾, quale parametro per l'identificazione dei Comuni montani, e la sua sostituzio-

2 Il criterio, fortemente criticato, era stato introdotto dal provvedimento del Mef 28 novembre 2014, attuativo dell' art. 4, comma 5-bis, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, come modificato dal comma 2 dell'art. 22 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89.

ne con i caratteri di montanità del Comune adottati dall'ISTAT, risalenti all'art.1 della legge n.991 del 1952.

La norma richiamata⁽³⁾ considerava territori montani i Comuni *“situati per almeno l'80 per cento della loro superficie al di sopra di 600 metri di altitudine sul livello del mare e quelli nei quali il dislivello tra la quota altimetrica inferiore e la superiore del territorio comunale non è minore di 600 metri”*.

Per quanto attiene i nuovi criteri di esenzione, dall'esame combinato delle disposizioni contenute nel decreto n. 4 del 2015 emerge come, a decorrere dal 2014, l'esenzione dall'imposta municipale propria prevista dall'art.7, comma 1, lett. h) del decreto legislativo n.504 del 1992 si applica:

- ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'ISTAT (art. 1, co. 1, lett. a) del decreto-legge n. 4 del 2015);
- ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge n. 448 del 2001 (art. 1, co. 1, lett. a-bis) del decreto-legge n. 4 del 2015);
- ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo. n. 99 del 2004, iscritti alla previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT (art. 1, co. 1, lett. b) del decreto-legge n. 4 del 2015).

Le prime due forme di esenzione sono oggettive, nel senso che spettano indipendentemente dalla qualifica del soggetto possessore. Pertanto, nei Comuni montani e nei Comuni delle isole minori, l'esenzione opera per tutti i terreni, coltivati o non coltivati, da chiunque posseduti.

³ Successivamente abrogata dall'art. 29 della legge n.142 del 1990, ma rimasto a base dell'odierna classificazione ISTAT.

Nei Comuni parzialmente montani, invece, l'esenzione è condizionata al possesso dei terreni da parte di un coltivatore diretto (CD) o imprenditore agricolo professionale (IAP) iscritto alla previdenza agricola. Pertanto, nel caso di terreno posseduto da soggetto diverso da CD o IAP iscritto alla previdenza agricola, questo sarà sempre soggetto ad imposizione, senza alcuna agevolazione.

L'art. 1, co. 1, lett. b) del decreto-legge n. 4 del 2015 estende l'esenzione prevista per i terreni ubicati nei Comuni parzialmente montani anche all'ipotesi di concessione degli stessi in comodato o in affitto a CD o IAP iscritto alla previdenza agricola. L'esenzione in questione opera a condizione che il possessore sia comunque egli stesso un CD o IAP iscritto alla previdenza agricola.

Al riguardo, un'interpretazione restrittiva - e sostanzialmente condivisibile - è stata fornita dalla Risoluzione n.2/DF del 3 febbraio 2015 del Mef la quale afferma che *“per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU prevista dal comma 2 dell'articolo 1 del decreto-legge n.4 è indispensabile, in base al disposto di cui alla lett.b) e al comma 2 dell'art. 1, che il soggetto che concede il terreno in affitto o in comodato a un CD e IAP, iscritto nella previdenza agricola, abbia egli stesso la qualifica di CD o IAP, iscritto nella previdenza agricola.”* Sempre nella stessa Risoluzione, il Ministero ha argomentato sostenendo che *«la disposizione fiscale non è suscettibile di intervenire sulle condizioni richieste dalla normativa di settore diretta a stabilire i requisiti per la qualifica di CD o IAP, iscritto nella previdenza agricola, con la conseguenza che, per applicare l'estensione di cui alla lett. b) in commento, è necessario che il concedente possieda e conduca almeno un altro terreno»*. Tale precisazione sembra richiamare l'esigenza che, affinché risulti applicabile l'estensione del beneficio al caso di concessione in affitto o comodato del terreno da parte di un CD o IAP, il beneficio stesso debba risultare già applicato al contribuente e non possa sorgere esclusivamente per effetto della concessione stessa. L'autorevolezza della fonte merita la più accurata considerazione, anche se sulla base della lettera normativa l'ulteriore requisito non sembra espressamente menzionato.

Per quel che riguarda il 2014, si ricorda che la norma prevede l'applicazione degli stessi criteri del 2015, introducendo tuttavia una clausola di salvaguardia per coloro che avrebbero avuto diritto all'esenzione in base ai criteri previsti dal precedente decreto interministeriale del 28 novembre 2014. Tale provvedimento individuava nell'altimetria del centro comunale, così come definita in apposito elenco dell'ISTAT, il criterio sulla base del quale rivedere l'imponibilità dei terreni agricoli montani, prevedendo che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett.h) del decreto legislativo 504 del 1992, si applicasse ai:

- a. terreni agricoli siti nei Comuni ubicati ad un'altitudine superiore ai 600 metri;
- b. terreni agricoli posseduti e condotti da IAP e CD di cui all'art. 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, siti nei Comuni ubicati ad un'altitudine compresa tra 281 e 600 metri.

Le incertezze del prelievo sui terreni "ex montani"

Il provvedimento con cui è stato avviato il percorso di revisione dei criteri di esenzione è il decreto-legge n. 66 del 2014 con il quale, sostituendo l'art. 4, comma 5-*bis*, del decreto-legge n.16 del 2012, è stato affidato ad un decreto di natura non regolamentare (DM 28 novembre 2011), il compito di individuare i Comuni nei quali, a decorrere dal 2014, si applica l'esenzione di cui al decreto legislativo n. 504 del 1992 (art. 7, comma 1, lett. h.). Ai sensi del dl citato, tale revisione è stata compiuta diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 1 del decreto legislativo n.99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, e gli altri, ed in maniera tale da ottenere un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di euro.

Il recupero del maggior gettito è stato operato sul Fondo di solidarietà comunale per i Comuni delle regioni a statuto ordinario e delle isole,

mentre per i Comuni delle regioni a statuto speciale del Nord (Valle d'Aosta, Friuli Venezia Giulia e province autonome di Trento e di Bolzano) il recupero è avvenuto a livello regionale attraverso la procedura della variazione compensativa delle risorse dovute dallo Stato.

Il citato DM prevedeva, tra l'altro, la scadenza del termine di versamento dell'IMU, al 16 dicembre 2014 poi rinviato al 26 gennaio dal decreto-legge n. 185 del 2014 e successivamente confermato dalla legge di stabilità 2015. Quest'ultima sanciva inoltre la possibilità per i Comuni di accertare convenzionalmente nel bilancio 2014 (art. 1, co.693 della legge di stabilità 2015), a titolo di maggior gettito IMU derivante dalla revisione dei terreni agricoli montani, l'importo dei tagli recati dal decreto interministeriale del 28 novembre 2014.

Come noto, l'intera questione in esame ha avuto, *a latere* delle vicende normative, un connesso seguito giurisdizionale dal momento che il DM 28 novembre 2014 è stato oggetto di due distinti ricorsi presso il TAR Lazio (n. 16229/2014 e n. 00559/2015) che hanno condotto all'emanazione di due decreti sospensivi, poi non confermati e comunque superati dall'adozione del decreto-legge n. 4 del 2015, con cui il Governo ha provveduto alla ridefinizione dei criteri di esenzione ed alla fissazione del nuovo termine di pagamento dell'IMU 2014 per i terreni non più esenti, da effettuarsi in unica soluzione entro il 10 febbraio 2015. In tema di scadenze di pagamento si ricorda che l'art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 4 del 2015 ha previsto la non applicazione di sanzioni ed interessi nel caso di ritardato versamento dell'imposta complessivamente dovuta per l'anno 2014, qualora il versamento sia effettuato entro il termine del 31 marzo 2015. Infine, l'art. 8, comma 13-*bis*, del decreto-legge n. 78 del 2015 ha disposto la non applicabilità di sanzioni ed interessi ai pagamenti della prima rata IMU 2015 relativi a tutti i tipi di terreni, effettuati entro il 30 ottobre 2015.

L'ulteriore modifica dei criteri di esenzione recata dal decreto-legge n.4 del 2015, pur riducendo la misura complessiva dei tagli, quantificati in circa 269 milioni di euro per il 2015 e 230 milioni di euro per il 2014 (quale effetto del minor numero di Comuni coinvolti dal nuovo regime di imponibilità rispetto a quanto stabilito dal DM 28 novembre 2014), ha mantenuto intatti tutti i problemi relativi all'esatta quantificazione delle stime e con essi le difficoltà prospettatesi per i Comuni sia in termini di cassa che di formazione dei bilanci per il 2015.

Al fine di porre un parziale correttivo a quanto osservato, in fase di conversione in legge del decreto-legge n.4, il legislatore è intervenuto prevedendo l'istituzione di una procedura di verifica del gettito IMU effettivamente riscosso dai Comuni per l'anno 2014 (art. 1, co. comma 9-*quinquies* del dl 4 del 2015) da effettuarsi, come originariamente disposto, a parità di tagli complessivi secondo una metodologia condivisa con l'ANCI entro il 30 settembre 2015.

L'evidenza, tuttavia, del rilevante scostamento negativo del gettito 2014 rispetto alle stime ministeriali (nel mese di luglio risultavano incassati complessivamente poco più di 115 milioni di euro a fronte dei 230 milioni di euro decurtati dal Fondo di solidarietà 2014), ha imposto alcune modifiche sia in ordine alla tempistica della revisione, anticipata al 30 giugno 2015 dal decreto-legge 19 giugno 2015, n.78, con riferimento sia all'individuazione di risorse ulteriori da destinare a compensazione dell'elevato differenziale tra gettito effettivo e stime.

Al riguardo, anche su impulso dell'ANCI, il legislatore ha disposto che una quota pari a 57,5 mln di euro del contributo complessivo di 530 milioni di euro, previsto dal comma 10, art. 8, del decreto-legge n. 78, fosse destinata alla riduzione del differenziale tra gettito effettivamente riscosso e gettito stimato, sulla base delle risultanze emerse a seguito della verifica del gettito IMU 2014 dei terreni agri-

coli non più montani disposta dal decreto-legge n. 4 del 2015, il cui termine è stato appositamente anticipato al 30 giugno 2015. Tale assegnazione, come più volte segnalato dall'ANCI, rappresenta un passo in avanti, ma non sufficiente a permettere di compensare integralmente il taglio sull'FSC subito dai Comuni interessati dalla modifica della disciplina dei terreni in questione.

Deve essere infine ricordato che, malgrado le numerose proposte emendative di ANCI, l'attuale formulazione del citato comma 10, art.8 del decreto-legge n. 78, esclude tutto il contributo in argomento dalle entrate valide ai fini del computo del saldo obiettivo del Patto di stabilità interno⁽⁴⁾. Infine, è ancora in discussione l'introduzione di un analogo dispositivo di integrazione del mancato gettito relativo al 2015.

1.2 L'accertamento convenzionale dell'IMU agricola

La previsione dell'accertamento convenzionale della fattispecie in esame era contenuta nell'art. 1 del decreto-legge n. 185 del 2014, decaduto per mancata conversione e successivamente riproposto al comma 693 dell'art. 1 della legge di stabilità 2015⁽⁵⁾.

4 Per un maggiore approfondimento del contributo complessivo di 530 mln di euro e della metodologia seguita per il suo riparto si rimanda al seguente indirizzo internet http://finanzalocale.interno.it/docum/comunicati/com220715all_b.pdf.

Per quanto invece riguarda la verifica del gettito per l'anno 2014 derivante dalle disposizioni di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, il seguente link contiene una spiegazione dettagliata: http://finanzalocale.interno.it/docum/comunicati/com220715all_a.pdf

5 L. 23-12-2014 n. 190 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015).

693. I comuni, in deroga all'articolo 175 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, accertano convenzionalmente gli importi, a titolo di maggior gettito IMU, risultanti dal decreto ministeriale di cui al citato articolo 4, comma 5-bis, del decreto-legge n. 16 del 2012, sul bilancio 2014, a fronte della riduzione corrispondente dell'assegnazione dal Fondo di solidarietà comunale. I comuni interessati dalla compensazione di cui all'ultimo periodo del medesimo comma 5-bis, in deroga all'articolo 175 del citato testo unico, accertano la relativa entrata quale integrazione

Con l'entrata in vigore del decreto-legge n. 4 del 2015 e segnatamente del comma 8 dell'art. 1, la previsione normativa di un accertamento convenzionale viene meno ma si prevede, per l'anno 2014, che *"le variazioni compensative di risorse nei confronti dei comuni (...) sono confermate nella misura di cui all'allegato B al presente provvedimento"*.

Sebbene l'accertamento convenzionale per il 2014 non risulti più normativo espressamente, appare tuttavia lecito ed opportuno aver mantenuto l'accertamento nella misura di cui all'allegato B del citato decreto-legge n. 4 del 2015, rettificando l'importo della variazione dell'FSC e, contestualmente, dell'accertamento IMU relativo alla fattispecie in questione, in modo che i due importi siano l'uno compensativo dell'altro.

La verifica del gettito che è stata effettuata il 30 giugno 2015 sulla base di una metodologia condivisa con ANCI (art. 1 co. 9-*quinques*), pur non modificando l'importo complessivo dei tagli, ha avuto l'effetto di produrre variazioni dell'IMU stimata e, conseguentemente, del FSC 2014 per ciascun Comune, che potranno essere debitamente considerate solo in sede di consuntivo 2015, registrando una differenza (positiva o negativa) in conto residui.

La suddetta verifica operata con riferimento al 2014 ha reso evidente, come già anticipato, per numerosi Comuni, la sussistenza di un rilevante scostamento negativo tra il gettito stimato dal Mef e quello effettivamente riscosso dagli enti coinvolti dalla revisione dei criteri di esenzione dall'IMU operata dal decreto-legge n.4 del 2015. A livello dell'intero comparto comunale nel luglio 2015, risultavano infatti incassati complessivamente circa 115 milioni di euro a fronte dei 230 milioni di euro decurtati dal Fondo di solidarietà 2014.

Nell'attesa che l'intera disciplina venga organicamente rivista alla luce di fattori significativi quali la redditività delle colture e il rischio idrogeologico, l'evidenza dei rilevanti scostamenti riscontrati nel 2014 renderebbe necessario estendere il meccanismo di verifica previsto dal comma

del Fondo di solidarietà comunale per il medesimo esercizio 2014.

9-quinquies anche al gettito del 2015. Tale necessità risulta ancora più evidente se si considera che, a partire dal 2015, la questione dei terreni agricoli si rende più complessa a causa dell'operare congiunto di esenzioni oggettive e soggettive (per i comuni parzialmente montani), tra le quali la detrazione dei 200 euro di cui al comma 1 *bis* art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015, suscettibili di acuire ulteriormente la differenza tra le stime ministeriali ed il gettito effettivo.

L'incertezza circa la misura degli importi che saranno complessivamente riscossi per l'anno 2015 pone, altresì, la necessità di consentire ai Comuni di accertare convenzionalmente in entrata gli importi recati dall'allegato A del dl n. 4 del 2015 per compensare, in bilancio, la corrispettiva decurtazione del Fondo di solidarietà comunale 2015.

Entrambe le necessità sopra descritte sono oggetto di una proposta di emendamento al decreto-legge sulla n.154 del 30 settembre 2015 ("Misure economico-sociali", ma comprendente interventi di alleggerimento del Patto di stabilità per alcuni Comuni colpiti da eventi calamitosi), all'esame del Parlamento al momento della chiusura del presente volume.

Dal punto di vista del Patto di stabilità interno 2014 invece, la rettifica della stima dell'IMU in questione non produce effetti poiché le certificazioni del Patto sono già state presentate.

1.3 Esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile

Con il decreto-legge n.4 del 2015 (art. 1, co.4), il legislatore ha confermato, a partire dal 2014 e per gli anni successivi, l'esenzione già indicata dall'art. 22 comma 2 del decreto-legge n. 66 del 2014, per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile non ricadenti in zone montane o di collina⁽⁶⁾. Nello

⁶ Decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 4 Misure urgenti in materia di esenzione IMU. Art. 1. Esenzione dall'IMU dei terreni montani e parzialmente montani

stabilire ciò il comma 4 affida ad un decreto del Ministero dell'Interno, di concerto con il Mef, il compito di stabilire le modalità di compensazione del minor gettito nei Comuni in cui ricadono tale fattispecie di esenzione. Per la copertura del minor gettito relativo al solo 2014, lo stesso comma 4 dispone l'utilizzo dello stanziamento (quantificato in 9,5 milioni di euro) previsto dal comma 5-bis dell'articolo 4 del decreto-legge n.16 del 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44⁽⁷⁾.

4. Per l'anno 2014, non è, comunque, dovuta l'IMU per i terreni esenti in virtù del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali e dell'interno, del 28 novembre 2014, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 284 del 6 dicembre 2014 e che, invece, risultano imponibili per effetto dell'applicazione dei criteri di cui ai commi precedenti. Per il medesimo anno 2014 nonché per gli anni successivi, resta ferma l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina. Per il medesimo anno 2014, i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 28 dicembre 2001, n. 448, sono esenti dal pagamento dell'IMU. Con decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità per la compensazione del minor gettito in favore dei comuni nei quali ricadono i terreni di cui al precedente periodo del presente comma. A tal fine, per l'anno 2014, è autorizzato l'utilizzo dello stanziamento previsto per la compensazione di cui all'ultimo periodo del comma 5-bis, dell'articolo 4 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44.

7 Decreto-legge n. 16 del 2 marzo 2012 Abrogato dall'art. 1, comma 6, D.L. 24 gennaio 2015, n. 4, [5-bis. Con decreto di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri delle politiche agricole alimentari e forestali, e dell'interno, sono individuati i comuni nei quali, a decorrere dall'anno di imposta 2014, si applica l'esenzione di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, sulla base dell'altitudine riportata nell'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), diversificando tra terreni posseduti da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, e gli altri. Ai terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile che, in base al predetto decreto, non ricadano in zone montane o di collina, è riconosciuta l'esenzione dall'IMU. Dalle disposizioni di cui al presente comma deve derivare un maggior gettito complessivo annuo non inferiore a 350 milioni di euro a decorrere dal medesimo anno 2014. Il recupero del maggior gettito, come risultante per ciascun comune a seguito dell'adozione del decreto di cui al periodo precedente, è operato, per i comuni delle Regioni a statuto ordinario e delle Regioni Siciliana e Sardegna, con la procedura prevista dai commi 128 e 129 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, e, per i comuni delle regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta e delle province autonome di Trento e di Bolzano, in sede di attuazione del comma 17 dell'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Con apposito decreto del Ministero dell'interno, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità per la compensazione del minor gettito in favore dei comuni nei quali ricadono terreni a immuta-

È opportuno segnalare come lo stesso legislatore, nel successivo comma 6 dell'art.1 del dl n. 4, sia intervenuto ad abrogare il citato co.5-*bis*; nonostante il mancato coordinamento dei commi 4 e 6, si ritiene che restino comunque ferme sia l'esenzione della fattispecie in commento a partire dall'anno 2014, sia le modalità di ripartizione dello stanziamento previsto, che dovranno essere stabilite con apposito provvedimento ministeriale, non ancora emanato al momento della chiusura del presente volume. Infatti, appare evidente che, qualora il legislatore avesse voluto eliminare il comma 5-*bis* e tutto il suo contenuto, non avrebbe riportato all'interno del comma 4 la norma di esenzione, la quale deve necessariamente essere coordinata ad un apposito stanziamento a ristoro e alle connesse modalità di ripartizione.

Per quanto attiene gli aspetti applicativi, si ricorda che in data 29 luglio 2014 il Ministero, con un provvedimento del Direttore Generale delle Finanze (pubblicato in G.U. n. 177 del 1° agosto 2014), ha definito modalità e termini per la trasmissione, da parte dei Comuni, dei dati relativi ai terreni soggetti a questo tipo di esenzione, ai fini della compensazione del minor gettito IMU.⁽⁸⁾

Malgrado il decreto direttoriale sopra citato, ponesse come termine di riferimento per la comunicazione delle amministrazioni comunali il 15 settembre 2014 (termine la cui perentorietà non è stata mai condivisa dall'Ifel per le ragioni già espresse nella Nota del 9 settembre 2014), va ricordato che il Dipartimento delle Politiche fiscali ha comunque tenuto in considerazione tutte le certificazioni inviate dai Comuni entro il 30 giugno 2015.

bile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttibile non situati in zone montane o di collina, ai quali è riconosciuta l'esenzione dall'IMU.]

8 Il tema è stato anche oggetto della Nota di approfondimento Ifel del 9 settembre 2014 sulla certificazione della perdita di gettito IMU collegata all'esenzione disposta per tale fattispecie di terreni, disponibile sul Portale Ifel all'indirizzo <http://www.fondazioneifel.it/in-evidenza/item/2028-nota-di-approfondimento-ifel-la-nuova-esenzione-per-i-terreni-a-proprietà-collettiva>

1.4 La detrazione di 200 euro prevista per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali

In sede di conversione in legge del decreto-legge n. 4 del 2015 è stato introdotto il co. 1-bis dell'articolo 1, il quale prevede *“a decorrere dall'anno 2015”* una nuova detrazione di euro 200 da applicare all' *“imposta dovuta per i terreni ubicati nei comuni di cui all'allegato 0A, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, determinata ai sensi dell'art. 13, comma 8-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta stessa”*.

Inoltre, prosegue il citato co. 1-bis: *“Nell'ipotesi in cui nell'allegato 0A, in corrispondenza dell'indicazione del comune, sia riportata l'annotazione parzialmente delimitato (PD), la detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate ai sensi della circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993”*.

Il successivo comma 2 specifica che questa detrazione, al pari dell'esenzione prevista per i Comuni parzialmente montani, si applica anche nel caso di concessione dei terreni in comodato o affitto a CD o IAP, sempre a condizione che lo stesso possessore sia a sua volta un CD o IAP.

Infine, il comma 3 dispone che *“i criteri di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche all'anno di imposta 2014”*.

Le disposizioni appena citate si prestano a dubbi interpretativi riconducibili ad una oggettiva difficoltà applicativa delle prescrizioni in esse contenute, che appaiono spesso non coordinate tra il testo originario del decreto-legge e quello risultante dalle modifiche apportate con la legge di conversione. I seguenti sotto-paragrafi saranno destinati a fornire elementi di riflessione per un inquadramento organico della vicenda.

1.4.1 La decorrenza della detrazione

Uno dei dubbi sorti dall'esame del citato art. 1 del decreto-legge n. 4 è relativo alla decorrenza dell'applicazione della nuova detrazione; non risulta chiaro infatti, secondo alcuni commentatori, se la nuova detrazione sia applicabile anche per il 2014.

Il dubbio origina evidentemente da un mancato coordinamento tra il testo originario del decreto-legge n.4 del 2015 e quello finale modificato dalla legge di conversione, laddove il comma 3 nel disporre che *"i criteri di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche all'anno di imposta 2014"*⁽⁹⁾, sembrerebbe estendere l'applicazione della nuova detrazione anche al

9 Si riportano, per completezza di esposizione i commi 1, 2 e 3, art. 1, del D.L. 24-1-2015 n. 4 Art. 1. Esenzione dall'IMU dei terreni montani e parzialmente montani

1. A decorrere dall'anno 2015, l'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) prevista dalla lettera h) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si applica:

a) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni classificati totalmente montani di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT);

a-bis) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, ubicati nei comuni delle isole minori di cui all'allegato A della legge 28 dicembre 2001, n. 448; (3)

b) ai terreni agricoli, nonché a quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, ubicati nei comuni classificati parzialmente montani di cui allo stesso elenco ISTAT.

1-bis. A decorrere dall'anno 2015, dall'imposta dovuta per i terreni ubicati nei comuni di cui all'allegato 0A, posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, determinata ai sensi dell'articolo 13, comma 8-bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si detraggono, fino a concorrenza del suo ammontare, euro 200. Nell'ipotesi in cui nell'allegato 0A, in corrispondenza dell'indicazione del comune, sia riportata l'annotazione parzialmente delimitato (PD), la detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate ai sensi della circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, pubblicata nel supplemento ordinario n. 53 alla Gazzetta Ufficiale n. 141 del 18 giugno 1993. (4)

2. L'esenzione di cui al comma 1, lettera b), e la detrazione di cui al comma 1-bis si applicano ai terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola, anche nel caso di concessione degli stessi in comodato o in affitto a coltivatori diretti e a imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 99 del 2004, iscritti nella previdenza agricola. (5)

3. I criteri di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche all'anno di imposta 2014.

2014, con conseguente diritto al rimborso di tutti coloro che hanno versato l'imposta, dal momento che si tratta di detrazione introdotta dalla legge di conversione successivamente alla scadenza di pagamento del 10 febbraio 2015.

Si ritiene tuttavia che tra la prescrizione contenuta nel comma 3 e quanto specificato nella comma 1-*bis*, ove si fa decorrere la nuova detrazione espressamente dal 2015, debba essere data la prevalenza a quest'ultima disposizione, anche alla luce di quanto poi disposto nel successivo comma 9-*bis*, il quale prevede per la copertura del minor gettito conseguente alla disposizione di cui al comma 1-*bis* un contributo pari a 15,35 milioni di euro *"a decorrere dall'anno 2015"*.

Si deve pertanto concludere che la detrazione si applica a partire dal 2015.

1.4.2 Le modalità di applicazione della detrazione

Anche per quanto attiene ai criteri di attribuzione della detrazione di 200 euro, va rilevato che la normativa pone notevoli problemi di natura interpretativa e applicativa.

La natura soggettiva del beneficio in commento, unitamente alla prescrizione normativa secondo cui l'importo di 200 euro deve essere detratto dall'imposta dovuta a sua volta determinata ai sensi dell'art. 13 co. 8-*bis* del decreto-legge n.201 del 2011⁽¹⁰⁾, comporta il riconoscimento al singolo CD o IAP, iscritto nella previdenza agricola, di una detrazione fissa di 200

10 Si riporta il testo dell'art. 13, co. 8-bis. «I terreni agricoli posseduti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 e successive modificazioni, iscritti nella previdenza agricola, purché dai medesimi condotti, sono soggetti all'imposta limitatamente alla parte di valore eccedente euro 6.000 e con le seguenti riduzioni:

a) del 70 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente i predetti euro 6.000 e fino a euro 15.500;
b) del 50 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 15.500 e fino a euro 25.500;
c) del 25 per cento dell'imposta gravante sulla parte di valore eccedente euro 25.500 e fino a euro 32.000»

euro da concedere in ogni Comune di ubicazione dei terreni posseduti, indipendentemente dal numero dei terreni condotti e dalla percentuale di possesso degli stessi.

Si faccia l'esempio di un soggetto agricoltore professionale che possiede e conduce due terreni agricoli nello stesso Comune, uno posseduto al 100% e l'altro al 50%. La detrazione non deve essere rapportata a ciascun terreno, ma il soggetto dovrà calcolare l'imposta dovuta secondo gli ordinari criteri di cui al citato comma 8-*bis* e poi detrarre l'importo di 200 euro. Analogamente, nel caso di terreni posseduti in più Comuni, il CD o IAP godrà della detrazione fissa di 200 euro per i terreni posseduti in un Comune e di altri 200 euro per i terreni posseduti nell'altro Comune.

Di segno contrario appare al riguardo, l'interpretazione del Mef, dalle cui FAQ del 28 maggio 2015 emerge l'orientamento secondo il quale la detrazione di 200 euro deve essere ripartita nei vari Comuni in base al valore dei terreni, al periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso.

La divergenza interpretativa fin qui sommariamente descritta trae, a sua volta, origine dalla differente interpretazione che IFEL ed il Ministero forniscono in ordine all'applicazione delle riduzioni di imposta di cui all'art.13 c.8-*bis* del decreto-legge n.201 del 2011.

Da quanto infatti argomentato dal Ministero nella circolare n.3/DF del 18 maggio 2012, si deduce che, nel caso in cui il coltivatore diretto o IAP possiede e conduce più terreni, le riduzioni devono *“essere calcolate proporzionalmente al valore dei terreni posseduti nei vari comuni”*; intendendo in questo senso, analogamente a quanto espressamente disposto per l'ICI⁽¹¹⁾, che la riduzione di cui al comma 8-*bis* sia da applicare al valore

¹¹ La normativa ICI prevedeva espressamente che agli effetti delle agevolazioni di cui all'art.9 c.1 del decreto legislativo n.504 del 1992 *“si assume il valore complessivo dei terreni condotti dal soggetto passivo, anche se ubicati sul territorio di più comuni; l'importo della detrazione e quelli sui quali si applicano le riduzioni, indicati nel comma medesimo, sono*

complessivo ottenuto come la somma di tutti i terreni *“anche se ubicati sul territorio di più Comuni”*.

Tale interpretazione non appare condivisibile non solo in virtù del fatto che la disciplina in commento (art.13 co. 8-*bis* del decreto-legge n. 201 del 2011) non opera alcun richiamo espresso alla normativa ICI, ma anche poiché la natura comunale del tributo non giustifica, a rigor di logica, l’inclusione, nella determinazione del valore complessivo cui applicare la riduzione d’imposta, del valore dei terreni ubicati in altri Comuni.

Ritenuto pertanto che la detrazione non deve essere rapportata al numero dei terreni condotti ed alla percentuale di possesso degli stessi, va poi considerata la questione del proporzionamento in base ai mesi di possesso. Nel silenzio della norma si ritiene tuttavia essenziale, in quanto coerente con la sistematica generale delle norme che regolano l’IMU, proporzionare la detrazione in base ai mesi di possesso nell’anno, ovvero quelli in cui permane la conduzione di CD o IAP. Diversamente ragionando, se un soggetto perde la qualifica di CD o IAP in gennaio si dovrebbe riconoscere la detrazione per l’intero anno (e viceversa, nel caso di acquisizione in corso d’anno delle condizioni per l’applicazione del beneficio) e ciò appare evidentemente incongruo.

L’art. 1 del decreto-legge n. 4 del 2015 prevede inoltre, al comma 2, come sopra anticipato, l’applicazione della detrazione anche nel caso di terreni posseduti da CD o IAP e dati in comodato o affitto ad altri CD o IAP. Anche in questo caso la detrazione di 200 euro deve essere detratta dall’imposta determinata ai sensi dell’art. 13 co. 8-*bis* del decreto-legge n. 201 del 2011, ma si omette di considerare che il possessore CD o IAP potrebbe non avere altri terreni in proprietà, ciò nonostante mantenere la qualifica in quanto ne conduce altri in affitto. In questo caso, quindi, il contribuente coltivatore professionale determinerà l’imposta senza le riduzioni del comma 8-*bis*, le quali presuppongono il possesso e la conduzione diretta del fondo.

ripartiti proporzionalmente ai valori dei singoli terreni e sono rapportati al periodo dell’anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte ed alle quote di possesso.”

Nel caso esaminato, dunque, a stretto rigore, si deve concludere che la detrazione non spetta, perché la normativa prevede espressamente che questa debba essere detratta dall'imposta "determinata ai sensi" dell'art. 13, co. 8-*bis* del decreto-legge n. 201 del 2011. In questo caso verrebbe confermata la tesi espressa dal Ministero nella Risoluzione n. 2/DF del 3 febbraio 2015 ove si subordina l'agevolazione alla condizione che il CD o IAP che dà in comodato o in affitto il terreno sia comunque possessore e conduttore di almeno un altro terreno e che quindi calcoli l'imposta con i criteri di cui al comma 8-*bis*.

La normativa prevede, infine, che nel caso di Comuni parzialmente delimitati (con annotazione "PD"), la detrazione spetta unicamente per le zone del territorio comunale individuate dalla circolare del Ministero delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993. Anche in questo caso l'applicazione non è agevole, in quanto l'unica soluzione logica è quella che il contribuente operi due conteggi distinti. In un primo momento determina l'imposta con i criteri di cui all'art. 13, co. 8-*bis* del decreto-legge n. 201 del 2011, facendo riferimento a tutti i terreni posseduti nel territorio del Comune, senza distinguere tra quelli che ricadono o non ricadono nella zona delimitata. Successivamente, per l'applicazione della detrazione occorrerà aver riguardo esclusivamente ai terreni ricadenti nella zona "svantaggiata", operando una proporzione tra il valore complessivo dei terreni in possesso di ciascun CD o IAP e quello riferibile esclusivamente ai terreni situati in zona PD. La proporzione ottenuta dovrà essere applicata alla detrazione di 200 euro.

1.5 La dichiarazione IMU ai fini dell'esenzione dei terreni ubicati in Comuni montani o parzialmente montani

La normativa riguardante l'esenzione dei terreni ubicati in Comuni montani o parzialmente montani ha generato alcune perplessità anche in ordine alla presenza o meno dell'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU. Al riguardo, si sottolinea che tale obbligo certamente non sussiste nei casi di esenzione "oggettiva" previsti dall'art. 1, co. 1, lettere a) e a-*bis* del decreto-legge n. 4 del 2015.

Nel caso, invece, dei Comuni parzialmente montani, in considerazione del fatto che qui l'esenzione opera a condizione che il terreno sia posseduto da un coltivatore diretto o da un imprenditore agricolo professionale iscritto alla previdenza agricola, si ritiene necessaria la presentazione della dichiarazione allorquando sussistano le condizioni previste per l'esenzione e la qualifica del possessore non sia stata in passato già dichiarata al Comune, e ciò in linea con le stesse istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione IMU, nelle quali si è precisato che sussiste l'obbligo di presentare la dichiarazione per *"i terreni agricoli, nonché quelli non coltivati, posseduti e condotti da coltivatori diretti o da imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola"*, sia nel caso in cui si acquista o si perda il diritto alle agevolazioni.

Pertanto, ad esempio, nel caso di Comune parzialmente montano ed esente in base alla circolare n. 9 del 1993 sussiste l'obbligo di presentazione della dichiarazione per i terreni posseduti da CD e IAP, perché tale qualifica non è stata mai dichiarata al Comune.

Andrà poi verificato il termine di presentazione della dichiarazione. Si faccia l'ipotesi di un Comune con altitudine al centro di 320 metri, considerato dall'ISTAT Comune di pianura e indicato nella circolare n. 9 del 1993 come totalmente esente. In questo Comune l'IMU 2014 non era dovuta solo per i terreni posseduti da CD o IAP (per la "clausola di salvaguardia" prevista all'art. 1, co. 4, del decreto-legge n. 4 del 2015), situazione che si ripropone anche nel 2015, a seguito dell'introduzione del comma 1-bis. In tale ipotesi, la dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno 2015 in generale solo dai possessori CD e IAP. Relativamente agli altri possessori (non coltivatori professionali), si ritiene che non siano soggetti alla presentazione della dichiarazione, in quanto l'IMU si applica senza agevolazioni sulla base delle risultanze catastali a disposizione del Comune, sempre che queste siano sufficienti ad individuare il soggetto passivo.

In generale, l'obbligo di presentazione della dichiarazione sussiste per tutti i casi di Comuni inclusi nella circolare 9 del 1993 che non siano mon-

tani, in quanto rispetto al passato, sia che il Comune sia totalmente che parzialmente delimitato, l'esenzione opera solo per i coltivatori diretti ed imprenditori agricoli, condizione questa in passato mai dichiarata al Comune.

2 L'esenzione IMU per gli enti non commerciali

La vicenda dell'imponibilità degli immobili posseduti e a vario titolo utilizzati dagli Enti non commerciali ed in particolare da ONLUS e enti ecclesiastici, non è da annoverarsi tra le novità intervenute nel corso del 2015, ma rappresenta un elemento in grado di incidere anche in materia significativa sulle entrate dei Comuni, anche in considerazione dei controlli su dichiarazioni e pagamenti delle precedenti annualità, che si sono resi possibili a decorrere dal 2015.

Si ritiene pertanto utile fornire agli operatori del settore elementi di valutazione e approfondimento, utili sia per la gestione tributaria della fattispecie e sia per incentivare la *compliance* fiscale dei rapporti con i contribuenti, volta a ridurre gli ambiti del contenzioso tributario.

È noto, infatti, come l'applicazione della normativa adottata all'inizio del 2012 risulti molto spesso incerta ed esposta a persistenti fenomeni di elusione e di difficoltà di controllo degli adempimenti da parte dei Comuni. L'articolato complesso delle disposizioni riguardanti la disciplina di esenzione degli enti non commerciali è stato infatti caratterizzato per oltre un decennio da continui e spesso contraddittori mutamenti normativi e interventi dottrinali e giurisprudenziali.

La revisione normativa avviata con il decreto-legge n. 1 del 2012, a seguito dell'apertura di una procedura di infrazione europea per aiuti di Stato, sembra poter dare maggior stabilità e certezza al regime di imposizione cui sono sottoposti gli immobili in questione. Restano tuttavia diversi aspetti che necessitano chiarimenti.

Il presente paragrafo si propone di affrontare, senza pretesa di esaustività, gli aspetti più importanti riguardanti il tema in questione, a partire da un inquadramento normativo delle disposizioni che lo riguardano, fino a prospettare le diverse soluzioni in ordine agli aspetti di dettaglio sulla base dei quali effettuare eventuali scelte comunali di recupero dell'IMU di competenza, attraverso l'ordinaria attività di controllo.

2.1 La disciplina di esenzione dall'IMU per gli enti non commerciali - Breve cronistoria

Come noto, il trattamento ICI da riservare agli immobili posseduti dagli enti non commerciali è stato caratterizzato da continue modifiche normative, alcune delle quali conseguenti all'emanazione di principi di diritto di fonte giurisprudenziale.

La normativa base è contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. i) del decreto legislativo n. 504 del 1992 il quale originariamente disponeva l'esenzione per *"gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, c. 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lett. a), della L. 20 maggio 1985, n. 222"*.

Tra i molti interventi giurisprudenziali intervenuti in vigore dell'ICI, ci limitiamo in questa sede a richiamare la sentenza della Corte di Cassazione dell'8 marzo 2004, n. 4645. Nell'intento di interpretare la *ratio* della disciplina di esenzione e con riferimento alle attività commerciali o a scopo di lucro, la Suprema Corte afferma che *"si tratta di un ambito di attività che può essere svolto da enti ecclesiastici, ma cui il legislatore fiscale non ha riservato un trattamento di esenzione ai fini dell'ICI. Al fine della imposizione ICI, tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali (o di altre attività rientranti - anche tramite il richiamo alla legge n.*

222/1985 - nella previsione della lettera i) dell'art. 7 della legge ICI), non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro. Un ente ecclesiastico può svolgere liberamente - nel rispetto della leggi dello Stato - anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono - anche agli effetti tributari - quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente svolga, oppure no, in via esclusiva o prevalente, l'esercizio del commercio."

Tra il 2005 e il 2006, anche in conseguenza della sentenza citata, la norma di base, subisce due importanti modifiche. La prima a fine 2005, con l'art. 7, co. 2-bis del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, il quale prevede che *"l'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse"*. La seconda nell'estate 2006, per effetto dell'art. 39 ("Modifica della disciplina di esenzione dall'ICI") del decreto fiscale n. 223 del 4 luglio 2006, che sostituisce la precedente modifica, stabilendo che *"L'esenzione disposta dall'art. 7, c. 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale"*.

Nel quadro normativo esposto si inserisce l'indagine avviata nell'ottobre 2010 dalla Commissione europea al fine di valutare la sussistenza di un aiuto di Stato proibito dall'ordinamento comunitario.

Con il dichiarato intento di pervenire ad un quadro normativo coerente con le regole comunitarie, in concomitanza con l'entrata in vigore anticipata dell'IMU in sostituzione dell'ICI, il legislatore interviene nuovamente con l'articolo 91-bis, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, che modifica ulteriormente la norma fondamentale dell'esenzione in regime ICI (confermata nell'ambito della disciplina dell'IMU), disponendo che le attività oggetto di esenzione debbano essere svolte con *"modalità non commerciali"*⁽¹²⁾.

12 Art. 7, co. 1 lett i) del decreto legislativo. 30 dicembre 1992 n. 504, modificato dall'art. 91-

Inoltre, il comma 4 dello stesso articolo abolisce le modifiche da ultimo recate dal decreto-legge 223 del 2006 e con esse la nozione di attività *“che non abbiano esclusivamente natura commerciale”*.

Il legislatore ha poi disciplinato il caso degli immobili con utilizzi “promiscui”, ovvero utilizzati in parte per attività svolte con modalità non commerciali ed in parte per attività commerciali, ed ha definito in modo compiuto, dopo vent’anni di applicazione dell’ICI, le attività meritevoli d’esonero e le condizioni necessarie a considerare il loro svolgimento come effettuato con modalità non commerciali. Il comma 2 dell’art. 91-*bis* prevede infatti che, qualora l’unità immobiliare abbia un’utilizzazione mista, l’esonero si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l’individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. La restante parte dell’unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente dovrà invece essere accatastata, secondo le disposizioni di cui ai commi 41, 42 e 44 dell’art. 2 del decreto-legge n. 262 del 2006⁽¹³⁾.

bis, comma 1, dl 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27. Il testo della fattispecie esente oggi vigente è il seguente: «i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all’imposta indipendentemente dalla destinazione d’uso dell’immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all’articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222».

13 Decreto-legge 3-10-2006 n. 262 -Disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria.

Art. 2. Misure in materia di riscossione

40. Nelle unità immobiliari censite nelle categorie catastali E/1, E/2, E/3, E/4, E/5, E/6 ed E/9 non possono essere compresi immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ad ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale.

41. Le unità immobiliari che per effetto del criterio stabilito nel comma 40 richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell’Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell’interessato, agli adempimenti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701; in tale caso si applica la sanzione prevista dall’articolo 31 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, e successive modificazioni, per le violazioni

Le rendite catastali dichiarate o attribuite producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013.

Ciò significa che nel caso di utilizzazione mista di spazi appartenenti al medesimo immobile, ma separabili funzionalmente, occorre operare il frazionamento e accatastare le due parti separatamente.

Ai fini dell'acquisizione del diritto all'esenzione di un immobile o di porzione di esso, il termine entro il quale deve essere effettuato l'accatastamento è individuato attraverso un rimando alla disciplina relativa al riaccatastamento delle porzioni di fabbricati di categoria catastale "E" utilizzati ad uso commerciale, industriale o altri usi privati, di cui all'art. 2 del decreto-legge n. 262 del 2006. Il rinvio a questa disciplina comporta il necessario adattamento dei termini iniziali. Così, il comma 41, art.2, prevedeva l'obbligo di accatastamento entro nove mesi dall'entrata in vigore del decreto-legge n. 262. Traslando tale termine al decreto-legge n. 1 del 2012, l'accatastamento avrebbe dovuto essere effettuato entro il 24 dicembre 2012, considerando che l'art. 91-*bis* è stato introdotto con la legge di conversione (legge 24 marzo 2012, n. 27). Questa tempistica appare coerente con la previsione che le rendite catastali dichiarate producano effetto fiscale a partire dal 1° aprile 2013. Il mancato accatastamento entro la data indicata non consente l'applicazione dell'esenzione sino a quando il frazionamento non sarà eseguito.

degli articoli 20 e 28 dello stesso regio decreto-legge n. 652 del 1939, nella misura aggiornata dal comma 338 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

42. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del territorio, nel rispetto delle disposizioni e nel quadro delle regole tecniche previste dal codice dell'amministrazione digitale, di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto e da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabilite le modalità tecniche e operative per l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 40 e 41, nonché gli oneri di cui al comma 41 (67).

43. Le rendite catastali dichiarate ovvero attribuite ai sensi dei commi 40, 41 e 42 producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2007.

44. Decorso inutilmente il termine di nove mesi previsto dal comma 41, si rende comunque applicabile l'articolo 1, comma 336, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e successivi provvedimenti attuativi.

Nel caso in cui non sia possibile procedere al frazionamento catastale, sempre a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione, il cui modello è stato approvato con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze in data 26 giugno 2014.

Il comma 3 del citato articolo 91-*bis*, prevedeva, infine, nella sua versione originaria, che con il decreto ministeriale dovevano essere *“stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale”*.

Sulla scorta della sopra citata previsione normativa, il Ministero ha inizialmente predisposto uno schema di regolamento sul quale il Consiglio di Stato ha espresso dei rilievi, con parere del 27 settembre 2012, n. 7658, in quanto parte delle disposizioni previste esulavano dal potere regolamentare attribuito dal legislatore al Ministero⁽¹⁴⁾.

Successivamente, l'articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, ha integrato la norma primaria, assegnando al regolamento

14 Ad avviso del Consiglio di Stato lo schema di regolamento avrebbe dovuto essere limitato alla definizione delle modalità e delle procedure relative alla dichiarazione e degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale. Non è, invece, demandato al Ministero di dare generale attuazione alla nuova disciplina dell'esenzione IMU per gli immobili degli enti non commerciali. Seguendo tale impostazione, il Consiglio rileva che «parte dello schema in esame è diretto a definire i requisiti, generali e di settore, per qualificare le diverse attività come svolte con modalità non commerciali. Tale aspetto esula dalla definizione degli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale in caso di utilizzazione dell'immobile mista “c.d. indistinta” e mira a delimitare, o comunque a dare una interpretazione, in ordine al carattere non commerciale di determinate attività. Peraltro, si tratta di una qualificazione piuttosto articolata, contenuta in parte nelle definizioni dell'articolo 1 e soprattutto nei requisiti fissati in via generale dall'art. 3 e per i singoli settori dall'art. 4. Con quest'ultima disposizione l'amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative, che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma che sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazioni normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività. Basti fare riferimento al criterio dell'accreditamento o convenzionamento con lo Stato per le attività assistenziali e sanitarie o ai diversi criteri stabiliti per la compatibilità del versamento di rette con la natura non commerciale dell'attività (...) Non è questa la sede per verificare la correttezza di ciascuno di tali criteri, ma la loro diversità e eterogeneità rispetto alla questione dell'utilizzo misto conferma che si è in presenza di profili, che esulano dal potere regolamentare in concreto attribuito».

anche il compito di stabilire *“i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui all’art. 7, comma 1, lett. i) del decreto legislativo. 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali”*.

In attuazione di tale modifica, il Ministero dell’economia e delle finanze ha trasmesso nuovamente al Consiglio di Stato lo schema di regolamento, che con parere n. 4802 del 13 novembre 2012 ha ritenuto di effettuare nuovi rilievi⁽¹⁵⁾. Tali raccomandazioni hanno trovato, infine, parziale recepimento nel decreto del Ministero dell’economia e delle finanze del 19 novembre 2012, n. 200 con il quale è stato approvato il Regolamento concernente l’esenzione dell’imposta sugli immobili degli enti non commerciali.

Il provvedimento reca, all’art. 1, le definizioni, tra le quali anche quelle relative alle attività catalogate nell’art. 7 della disciplina ICI (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, nonché quelle previste dall’art. 16, lett. a) della legge n. 222 del 1985), colmando così un vuoto normativo che perdurava dal 1992.

L’articolo 2 definisce l’oggetto del Regolamento precisando che le sue disposizioni sono dirette a stabilire le modalità e le procedure per l’applicazione proporzionale, a decorrere dal 1° gennaio 2013, dell’esenzione dall’IMU per le unità immobiliari destinate ad utilizzazione mista.

15 Ad avviso del Consiglio di Stato, posto che in generale gli enti non commerciali possono svolgere attività commerciali, e che gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell’IMU, i criteri indicati nello schema ministeriale per escludere la natura commerciale previsti per i singoli settori, simili peraltro a quelli già individuati nella circolare del Ministero delle finanze n. 2/DF del 2009, non sono coerenti con i principi comunitari, secondo i quali per escludere la natura commerciale di un’attività non è rilevante l’assenza dello scopo di lucro, quanto il carattere non economico che deve qualificare l’attività non commerciale. Per consolidato avviso della Corte di Giustizia, l’offrire sul mercato beni e servizi costituisce sempre un’attività economica. Sulla scorta di tali premesse il Consiglio di Stato indica una propria definizione generale, valevole per tutte le attività elencate nella norma di esenzione: l’attività non ha carattere commerciale se è svolta dietro “il versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell’attività, come definito dal diritto dell’Unione europea, tenuto anche conto dell’assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale.”

L'articolo 3 si occupa della definizione dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, mentre l'articolo 4 definisce i requisiti specifici per ogni singola attività.

I criteri di calcolo della superficie imponibile nel caso di utilizzazione promiscua sono indicati all'articolo 5; l'articolo 6 specifica l'obbligo dichiarativo; l'articolo 7, infine, si occupa degli obblighi di adeguamento degli statuti degli enti commerciali e dell'obbligo di mettere a disposizione dei Comuni la documentazione necessaria alla verifica dei criteri utilizzati per corrispondere l'IMU⁽¹⁶⁾.

La procedura di infrazione della disciplina comunitaria avviata nell'ottobre 2010 dalla Commissione europea, si è invece conclusa con il comunicato 19 dicembre 2012, n. IP/12/1412 della Commissione UE.

Nel comunicato si ricorda che la Commissione ha giudicato incompatibili con le norme dell'UE in materia di aiuti di Stato le esenzioni concesse agli enti non commerciali per fini specifici, previste dal 2006 al 2011, nell'ambito della disciplina dell'ICI e si dà atto che la disciplina relativa all'IMU non comporta la presenza di aiuti di Stato in quanto le esenzioni si applicano solo agli immobili in cui si svolgono attività non economiche.

La Commissione ha quindi chiuso l'indagine rilevando anche che non si *"ingiunge all'Italia di recuperare l'aiuto presso i beneficiari poiché le autorità italiane hanno dimostrato che, nel caso di specie, il recupero sarebbe assolutamente impossibile. Più precisamente, le autorità italiane hanno dimostrato che è oggettivamente impossibile determinare quale porzione dell'immobile di proprietà dell'ente non commerciale sia stata utilizzata esclusivamente per attività non commerciali, risultando quindi*

¹⁶ A completare il quadro normativo si ricorda la modifica introdotta dal comma 6-quinquies dell'art. 9 del dl n. 174 del 2012, il quale dispone che "in ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153".

legittimamente esentata dal versamento dell'imposta, e quale sia stata la porzione utilizzata per attività ritenute "di natura non esclusivamente commerciale"; la cui esenzione dal versamento dell'ICI avrebbe comportato la presenza di un aiuto di Stato ai sensi delle norme dell'UE in materia."

2.2 Alcune conseguenze dell'evoluzione normativa

La principale conseguenza degli elementi passati in rassegna, riguarda l'acclarata illegittimità della disciplina ICI vigente negli anni 2006-2011 per violazione del divieto di aiuti di Stato e - conseguentemente - anche delle istruzioni fornite dal Ministero dell'economia e delle finanze con la circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF. Ciò comporta che l'esenzione ICI potrà essere riconosciuta solo nel rispetto dei requisiti di non commercialità stabiliti dal Regolamento n. 200 del 2012 e ciò con riferimento sia al contenzioso in essere, sia all'attività di accertamento delle annualità non ancora prescritte. Difatti, la circostanza che la Commissione UE non abbia previsto l'obbligo di effettuare il recupero dell'ICI - peraltro limitato al solo caso di immobili con uso promiscuo e senza citare gli immobili utilizzati interamente per attività che in base ai nuovi criteri non possano qualificarsi come svolte con modalità non commerciali - non costituisce ostacolo alla possibilità di effettuare comunque il recupero attraverso la normale attività di controllo.

Va ulteriormente specificato, a questo proposito, che la fattispecie dell'immobile utilizzato promiscuamente per attività commerciali è fattispecie nuova, la cui efficacia decorre dal 2013 per l'IMU e non rileva per l'ICI, ai cui fini, in base all'art. 7 del decreto legislativo. 504 del 1992, l'esenzione era esplicitamente limitata agli immobili destinati "esclusivamente" allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, con l'ovvia conseguenza che l'uso promiscuo faceva venir meno l'esenzione ICI per violazione dell'obbligo di destinazione esclusiva.

Al riguardo, si rammenta che l'art. 91-*bis* del decreto-legge n.1 del 2012 prevede espressamente, per gli immobili ad utilizzazione promiscua, il

frazionamento delle parti dotate di autonomia funzionale con effetti delle relative rendite dal 1° gennaio 2013 (co.2) e, ove non sia possibile il frazionamento, ammette l'esenzione proporzionale ma sempre "a partire dal 1° gennaio 2013" (co. 3).

Pertanto, pare evidente che nel caso in cui sia stata presentata per l'anno 2012 una dichiarazione attestante un utilizzo promiscuo dell'immobile, il Comune sia legittimato al recupero dell'IMU 2012 dovuta per l'intero immobile.

2.3 La dichiarazione unica IMU e TASI degli Enti Non Commerciali

La legge n.147 del 2013 (legge di stabilità 2014), cui ha fatto seguito l'emanazione del decreto ministeriale del 26 giugno 2014, ha definitivamente affrontato il problema della dichiarazione IMU (e TASI) da parte degli enti non commerciali.

La previsione di un modello unico di dichiarazione valido ai fini IMU e TASI, discende dall'art.1 comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n.16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, il quale estende alla TASI, tra le altre, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo n. 504 del 1992. Nelle istruzioni per la compilazione è precisato, inoltre, che la dichiarazione approvata con il DM 26 giugno 2014 riguarda esclusivamente gli enti non commerciali che possiedono beni immobili oggetto dell'esenzione in questione. Per converso, le stesse istruzioni precisano che gli enti non commerciali che possiedono esclusivamente immobili che non rientrano nella fattispecie di esenzione in commento sono tenuti a presentare la dichiarazione ordinaria di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, approvata con DM 30 ottobre 2012. Pertanto gli enti non commerciali che posseggono sia immobili esenti che immobili non esenti dovranno presentare la dichiarazione prevista dal DM 26 giugno 2014.

Per quanto attiene il contenuto della dichiarazione, dall'esame dell'art. 2 del citato DM 26 giugno 2014, si ricava che gli enti non commerciali

devono indicare tutti gli immobili posseduti distinguendo, nelle apposite sezioni, tra immobili totalmente imponibili (quadro A), parzialmente imponibili ed esenti (quadro B). Con riferimento agli immobili parzialmente imponibili, gli enti non commerciali sono tenuti ad indicare i criteri, stabiliti dall'art. 5 del DM n. 200 del 2012, necessari a determinarne la percentuale di imponibilità in ragione dello svolgimento negli stessi di attività promiscua, non qualificabile esclusivamente come non commerciale.

Relativamente invece alle modalità di calcolo dell'imponibile in caso di utilizzo promiscuo dell'immobile, va segnalata un'anomalia nel modello di dichiarazione: le modalità di determinazione del rapporto proporzionale sono definite dall'art. 5 del DM 200, il quale dispone che il rapporto è determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali ovvero non commerciali e al tempo. Per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione è prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento delle attività diverse da quelle esenti, rapportata alla superficie totale dell'immobile. Per le unità immobiliari che sono indistintamente oggetto di un'utilizzazione mista, la proporzione è determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività. Inoltre, nel caso in cui l'utilizzazione mista, oltre che nelle ipotesi sopra previste, è effettuata per periodi limitati dell'anno, la proporzione è determinata anche in base ai giorni durante i quali l'immobile è utilizzato per lo svolgimento delle attività commerciali.

In pratica, l'esenzione parziale deve essere considerata con riferimento ad una combinazione di condizioni: lo spazio, nel caso in cui l'utilizzo promiscuo si concretizzi nella destinazione ad attività commerciali di una parte dell'immobile non separabile funzionalmente sotto il profilo catastale; la platea dell'utenza, nel caso che l'attività commerciale sia diretta ad una parte degli utenti; il tempo durante il quale si protrae l'utilizzo commerciale dei locali o di quote di essi. Appare evidente che nel caso

di combinazione degli elementi spaziali, temporali, nonché relativi alla quota di clientela, i coefficienti percentuali di imponibilità devono essere moltiplicati. Nel caso più semplice, un immobile utilizzato in modo commerciale per il 50% della superficie nell'arco di un semestre, risulterà imponibile per il 25% del suo valore fiscale (valore IMU x 50% x 50%). Va considerata pertanto non conforme alla norma la richiesta di "sommare" le percentuali in questione, per ottenere il grado di imponibilità dell'immobile, che figura al quadro B, riga d) del terzo riquadro, del modello di dichiarazione IMUTASI Enti non commerciali⁽¹⁷⁾.

Va infine segnalato che le istruzioni alla dichiarazione non considerano l'ipotesi in cui un fabbricato venga utilizzato contemporaneamente per più attività. È il caso, ad esempio, di un immobile utilizzato per una parte ad attività ricettiva e per un'altra parte ad attività ricreativa, entrambe svolte in forma commerciale. In questo caso c'è il rischio che l'ente dichiarante debba dichiarare lo stesso fabbricato due volte, una per ogni attività svolta.

Per quanto attiene i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione, si ritiene in primo luogo necessario fornire un chiarimento sull'obbligo di dichiarazione relativo agli immobili totalmente esenti nel 2012. Con la Risoluzione n. 1/DF dell'11 gennaio 2013, il Mef ha ritenuto che gli enti non commerciali, anche relativamente agli immobili esenti nel 2012, non fossero tenuti a presentare la dichiarazione ordinaria approvata con il DM 30 ottobre 2012, ma dovessero attendere l'approvazione del modello dichiarativo di cui all'art. 6 del DM n. 200 del 19 novembre 2012. La tesi ministeriale è apparsa da subito poco condivisibile, nella misura in cui la dichiarazione specifica prevista dall'articolo 6 del DM n. 200 del 2012 soggiace alla esclusiva finalità di consentire l'applicazione dell'esenzione di cui al comma 2 dell'art. 91-*bis* del decreto-legge. n. 1 del 2012 per gli immobili caratterizzati da utilizzo misto, escludendo, pertanto, gli immobili totalmente esenti il

17 Se si applicasse ciò che letteralmente è prescritto nel modello, l'immobile ad uso promiscuo preso ad esempio nel testo risulterebbe totalmente imponibile: percentuale di utilizzo commerciale dello spazio 50% più percentuale di utilizzo durante l'anno 50% = 100%, risultato che sarebbe evidentemente inammissibile.

cui obbligo dichiarativo, sorto dal 1° gennaio 2012, doveva essere assolto mediante la dichiarazione ordinaria da presentare entro il 4 febbraio 2013 (come previsto dal comma 12-ter dell'art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011, istitutivo dell'IMU), termine successivamente collocato in via ordinaria al 30 giugno dell'anno successivo e quindi al 30 giugno 2013. Tale conclusione risulta avvalorata non solo dalla semplice lettura dell'art. 91-bis del decreto-legge n. 1 del 2012 - il cui comma 3 prevede l'approvazione di un'apposita dichiarazione con esclusivo riferimento al caso in cui non sia possibile procedere all'accatastamento della porzione di immobile utilizzato per attività svolte in modo commerciale, ovvero per dichiarare, nel caso di uso promiscuo, la percentuale dell'immobile che gode dell'esenzione - ma anche dalle istruzioni dello stesso Ministero, relative al modello dichiarativo ordinario, in cui è precisato che solo nel caso di utilizzo misto dell'immobile occorre utilizzare la separata dichiarazione oggetto di specifico provvedimento conseguente all'emanazione del DM n. 200 del 2012.

Le osservazioni fin qui esposte con riferimento alla Risoluzione 1/DF del 2013, mantengono la loro validità anche alla luce della successivo intervento normativo recato dalla legge di stabilità per il 2014 (legge n. 147 del 2013). In particolare, il comma 719 della legge prevede che gli enti non commerciali presentino la dichiarazione IMU *“esclusivamente in via telematica, secondo le modalità approvate con apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze. Con le stesse modalità ed entro lo stesso termine previsto per la dichiarazione per l'anno 2013 deve essere presentata anche la dichiarazione per l'anno 2012.”*

La confusione circa i termini ed i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione deriva probabilmente dall'aver sovrapposto due temi non necessariamente coincidenti, ovvero la modalità di presentazione della dichiarazione in via telematica e l'obbligo della dichiarazione da parte degli enti non commerciali.

Il comma 719, prevede infatti un obbligo generalizzato, per gli enti non commerciali, di presentazione della dichiarazione in via telematica, quin-

di sia nel caso in cui l'ente possieda immobili totalmente imponibili per essere gli stessi, ad esempio, locati a terzi, sia nel caso in cui siano coinvolti anche immobili esenti.

La semplice lettura della norma esclude quindi ogni possibilità di presentazione di dichiarazioni cartacee. Al più, l'ente potrà compilare il modulo di dichiarazione "ordinario", ma l'invio dello stesso deve essere telematico. Tale possibilità, nella sua portata più generale, ad oggi non è stata ancora attuata.

Che le modalità di presentazione in via telematica prevista dal comma 719 sia da riferirsi a tutti gli enti non commerciali e non solo a quelli che utilizzano immobili esenti o parzialmente esenti ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. i) del decreto legislativo n. 504 del 1992, emerge con chiarezza dal successivo comma 720 che dà facoltà a tutti gli altri soggetti passivi IMU di presentare la dichiarazione via telematica *"seguendo le modalità previste al comma 719"*.

Circa gli elementi da indicare nella dichiarazione in questione, come già rilevato, partendo dall'art. 91-bis del decreto-legge n. 1 del 2012, la presentazione di questa particolare dichiarazione avrebbe dovuto essere limitata ai soli casi in cui vi sia un'utilizzazione promiscua, con conseguente applicazione dell'esenzione *"in proporzione all'utilizzazione non commerciale quale risulta da apposita dichiarazione"*.

Questo quadro normativo, pur complesso, è stato però ulteriormente complicato dai provvedimenti attuativi e di prassi. In particolare, l'articolo 6 del DM n. 200 del 2012 prevede che gli enti non commerciali presentino la dichiarazione ordinaria indicando distintamente gli immobili imponibili e quelli ad uso promiscuo. È evidente che tale previsione, seppure comprensibile in termini di sistematicità e semplificazione dell'adempimento, è sostanzialmente scollegata dalle norme primarie. Lo stesso orientamento emerge con la risoluzione n. 1/DF del 2013, nella quale si sostiene che per esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti *"la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti*

non commerciali debba essere unica e riepilogativa di tutti gli elementi concernenti le diverse fattispecie. D'altra parte, questa disposizione di prassi viene contraddetta dalle istruzioni alla dichiarazione enti non commerciali, ove si afferma che:

- se l'ente possiede solo immobili non esenti ai sensi dell'articolo 7, lett. i) del decreto legislativo 504/1992, deve presentare la dichiarazione ordinaria;

- se, invece, possiede sia immobili imponibili che esenti deve presentare la dichiarazione enti non commerciali con riferimento alla totalità degli immobili posseduti.

Volendo sistematizzare il coacervo di indicazioni fornite ai contribuenti per via normativa e per prassi ministeriale si deve ritenere che:

- l'obbligo di presentazione della dichiarazione enti non commerciali sussiste esclusivamente per quei soggetti che possiedono immobili esenti, o parzialmente esenti, ai sensi dell'art 7, co. 1, lett. i) del decreto legislativo n. 504 del 1992 (da indicare nel quadro B), anche se unitamente a fabbricati totalmente imponibili (da indicare nel quadro A);

- conseguentemente, sussista l'obbligo di presentazione della dichiarazione ordinaria nel caso di soggetti che possiedono immobili rientranti in una delle altre fattispecie esonerative previste dall'art. 7, ma diverse da quelle di cui alla lett. i), come nel caso di immobili posseduti dagli enti del servizio sanitario nazionale destinati esclusivamente ai propri fini istituzionali (dichiarazione ordinaria con compilazione del campo n. 15 "Esenzioni").

Tuttavia, né le istruzioni ministeriali né i vari interventi di prassi hanno trattato il caso dell'ente non commerciale che possiede sia immobili esenti, o parzialmente esenti, ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. i), del decreto legislativo. n. 504 del 1992, sia immobili esenti per una delle altre ipotesi contemplate dalla normativa IMU. In tale ipotesi, pare inevitabile la presentazione di una doppia dichiarazione, ovvero di quella prevista per gli enti non commerciali per l'esenzione di cui alla lett. i) e di quella ordinaria per le altre ipotesi esonerative. E va anche precisato che l'ipotesi è tutt'al-

tro che rara, in base alla tesi espressa nelle stesse istruzioni ministeriali che equipara agli enti non commerciali anche gli enti pubblici⁽¹⁸⁾.

Le dichiarazioni enti non commerciali sono messe a disposizione dei Comuni mediante il portale Siatel/Punto Fisco. L'Agenzia delle entrate con proprio comunicato ha reso noto che a decorrere dal 9 febbraio 2015 sono scaricabili le dichiarazioni presentate fino al 31 gennaio 2015 e che a regime, ogni primo giorno lavorativo del mese saranno messe a disposizione le forniture delle dichiarazioni pervenute nel mese precedente.

2.4 Esenzione dei locali concessi in comodato da parte di enti non commerciali ad altro ente con le stesse caratteristiche

Per quanto riguarda l'esenzione dei locali concessi in comodato da parte di enti non commerciali ad altro ente con le stesse caratteristiche, a seguito delle diverse richieste di parere da parte dei Comuni, si è ritenuto di dover dare un'indicazione negativa. Tale convinzione è suffragata dalle seguenti considerazioni.

18 L'art. 7, co. 1, lett. i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, riconosce l'esenzione a determinati soggetti, ovvero quelli indicati nell'art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c), del Tuir, ovvero gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione enti non commerciali il Ministero ritiene di far rientrare nell'ambito degli enti non commerciali, confermando quanto già sostenuto nella circolare 5 luglio 1993 e nella circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF, anche gli enti pubblici, quali gli organi e le amministrazioni dello Stato e gli enti territoriali (comuni, consorzi tra enti locali, comunità montane, province, regioni, associazioni e enti gestori del demanio collettivo, camere di commercio). Così operando, però, il Ministero include negli enti pubblici indicati nell'art. 73, comma 1, lett. c), anche i soggetti elencati nel successivo art. 74, comma 1, che non sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: «gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori del demanio collettivo, le comunità montane, le province e le regioni». Tale tesi, tuttavia, si pone in contrasto con la giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale ha ritenuto, nelle sentenze n. 21382/2006 e n. 22154/2006, che l'esenzione di cui alla lett. i), non potrà essere riconosciuta per gli immobili utilizzati dallo Stato, o dagli altri soggetti elencati nella lett. a), anche se per una delle attività catalogate nella stessa lett. i), in quanto lo Stato non rientra tra i soggetti elencati nell'art. 87 - il quale si riferisce alle persone giuridiche soggetti passivi dell'Ires - essendo, invece, lo Stato non soggetto all'Ires, ai sensi dell'art. 88 del Tuir).

In primo luogo, come anche sopra ricordato, l'art. 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo n. 504 del 1992 prevede l'esenzione per *“gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222”*.

Il tema, si ricorda, è stato già ampiamente affrontato dalla Risoluzione n.4/DF del 4 marzo 2013, in cui il Ministero argomenta a favore dell'esenzione in caso di comodato esclusivamente sull'analisi di alcune sentenze della Corte di Cassazione, che hanno trattato la controversia circa l'imponibilità di un immobile dato in locazione e *“per il quale, quindi, era ritraibile un reddito, situazione di fatto sintomatica di una capacità contributiva che non è stata ritenuta idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio”*. Tale conclusione appare tuttavia incoerente con la natura reale dell'ICI e dell'IMU, per le quali è irrilevante che dal possesso degli immobili il soggetto passivo non ricavi un reddito, come nel caso di un'abitazione sfitta.

Per quanto pregevole possa essere il tentativo di agevolare alcune casistiche meritevoli di tutela, la tesi ministeriale non sembra tener conto dei principi di diritto ormai consolidati nella giurisprudenza di legittimità, in base ai quali l'esenzione prevista per gli enti non commerciali esige l'identità soggettiva tra il possessore, ovvero il soggetto passivo ICI/IMU, e l'utilizzatore dell'immobile. Tale coincidenza, ovviamente, non si verifica quando l'immobile è utilizzato, seppur a titolo gratuito, da altro ente non commerciale⁽¹⁹⁾.

¹⁹ Il caso analizzato dal Ministero dell'economia è stato anche già affrontato dalla Corte di Cassazione in diverse sentenze, come la n. 21329 del 7 agosto 2008. Per maggiori dettagli sull'argomento si rinvia alla lettura della Nota di approfondimento IFEL *“L'esenzione IMU per gli enti non commerciali”* del 1° giugno 2015, disponibile all'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/appuntamenti-e-news/item/2664-la-disciplina-imu-tasi-per-gli-enti-non-commerciali>.

Sulle modalità di applicazione dell'esenzione in commento si è anche pronunciata la Corte Costituzionale con le ordinanze n. 429 del 2006 e n. 19 del 2007, in vigore dell'ICI. La Corte ha precisato che l'esenzione dall'ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore. In altre parole, anche secondo la Corte Costituzionale, l'art. 7 richiede, come già ripetutamente sostenuto dalla Corte di Cassazione, il simultaneo coesistere di due condizioni: la specifica destinazione degli immobili ad una delle finalità contenute nella norma di esenzione e la diretta utilizzazione da parte dell'ente possessore⁽²⁰⁾.

2.5 Adeguamento dello Statuto e dell'atto costitutivo

Per quanto concerne l'adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo dell'ente non commerciale, gli articoli 3, comma 1, e 7 del DM n. 200 del 2012 prescrivono, rispettivamente, l'indicazione nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente dei requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, enucleati nello stesso art. 3, nonché la predisposizione o l'adeguamento, entro il 31 dicembre 2012, dello statuto dell'ente a quanto previsto dall'art. 3, comma 1 del citato DM 200.

Nelle istruzioni ministeriali viene riproposta la tesi che il termine per adeguare lo statuto abbia natura ordinatoria e non perentoria, allo stesso modo della Risoluzione n.3/DF del 4 marzo 2013, dedicata alla tempistica di adeguamento degli statuti di cui all'art. 7 del DM n. 200 del 2012, il quale prevede che *"entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del presente regolamento"*.

20 La Corte di Cassazione ha sempre fornito, in tema di esenzioni ICI, una interpretazione restrittiva dell'art.7; si veda Cass. n.13232 del 20 giugno 2005 che contiene altri riferimenti giurisprudenziali; si veda anche: Cass. n.5102 del 9 marzo 2005; Cass. n.19039 del 22 settembre 2004; Cass. n.19046 del 22 settembre 2004; Cass. n.4642 dell'8 marzo 2004; Cass. n.4645 del 22 ottobre 2003.

Ad avviso del Mef, la natura ordinatoria del termine del 31 dicembre 2012 si dovrebbe desumere sia da ragioni di opportunità, in considerazione della tardiva pubblicazione del DM n. 200 avvenuta il 23 novembre 2012 e dei tempi lunghi necessari al compimento dell'*iter* di approvazione degli statuti, sia dal fatto che la normativa non prevede sanzioni nel caso di inosservanza dell'adempimento in questione.

Tuttavia, l'interpretazione proposta non appare coerente con la disciplina normativa, risultando anche in contrasto con quanto affermato dallo stesso Mef nella Risoluzione n. 1/DF del 2012, laddove si sostiene che i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, di cui all'art. 3 del DM n. 200 del 2012, sono immediatamente applicabili per il 2012. In altri termini, l'attività può essere considerata svolta con modalità non commerciali solo se l'atto costitutivo o lo statuto prevedono:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;
- l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.

In assenza di statuto o in presenza di statuto non conforme alle prescrizioni sopra sintetizzate, l'attività non può pertanto considerarsi svolta con modalità non commerciali. Il termine del 31 dicembre 2012, previsto dall'art. 7 del DM 200 va inteso come un'eccezionale remissione in termi-

ni giustificata dal ritardo con il quale è stato emanato il decreto ministeriale, con la conseguenza che la mancata approvazione entro tale termine determina l'inapplicabilità dell'esenzione fino alla data in cui lo statuto sarà conformato.

Il fatto che il Comune abbia cinque anni di tempo per l'effettuazione dei controlli (elemento richiamato dal Mef), non appare in alcun modo rilevante ai fini della possibilità di adeguamento successivo degli statuti degli enti non commerciali alle prescrizioni della legge. Del resto, in linea di principio, fin dal 2013 il Comune può validamente notificare avvisi di accertamento per il 2012, mentre in linea di fatto non si comprende per quale motivo gli enti non commerciali possano adeguarsi con minore o maggiore sollecitudine a seconda della rapidità con la quale il Comune procede nei controlli. Nessun particolare rilievo, inoltre, può essere riconosciuto al fatto che la norma non preveda sanzioni specifiche. Il motivo sostanziale è che non si tratta di un adempimento accessorio, ma di un requisito soggettivo essenziale, senza il quale non si concretizzano le condizioni di accesso al beneficio.

Conclusivamente, essendo pacifico che:

- la sussistenza dei requisiti di non commercialità deve risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto, così come previsto dall'art. 3 del DM n. 200 del 2012,
 - i requisiti generali devono essere soddisfatti già dall'anno d'imposta 2012, (si veda Risoluzione n. 1/DF del 2012),
- se ne ricava che il termine del 31 dicembre 2012 previsto dall'art. 7 del DM n. 200 del 2012 è termine perentorio, il cui superamento, con riferimento all'anno d'imposta 2012, può essere tollerato solo se di lieve entità e dovuto a motivi tecnici e non già ad inerzia dell'ente non commerciale, in considerazione della data di emanazione del DM 200, a ridosso del termine del 31 dicembre.

Più in generale, si deve ritenere che l'adeguamento dello statuto sia elemento soggettivo di carattere costitutivo ai fini del riconoscimento del diritto all'esenzione, che non possa essere "sanato" a posteriori. L'even-

tuale tardivo adempimento da parte dell'ente non commerciale determinerà l'applicabilità dell'eventuale esenzione, totale o parziale, a decorrere dalla data di adozione delle modifiche statutarie.

2.6 I requisiti specifici di settore

Per quel che riguarda i requisiti specifici di settore, quanto previsto dal DM 200 viene illustrato e interpretato - spesso in maniera estensiva - dalle istruzioni alla compilazione della dichiarazione IMU/TASI per gli enti non commerciali.

2.6.1 Le attività assistenziali e sanitarie

Relativamente allo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie l'art. 4, co.2 del DM 200 prevede che esse si ritengono effettuate con modalità non commerciali solo quando, in relazione alla loro natura, presentino ulteriori requisiti rispetto a quelli già descritti dall'art. 3 e cioè:

- a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;
- b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Le istruzioni ministeriali, per quel che riguarda le attività di cui al punto a) affermano che *"In tutti i casi di accreditamento, contrattualizzazione, convenzionamento di cui all'art. 4, comma 2, lett. a), nei settori assistenziale*

e sanitario si è quindi in presenza di attività svolte con modalità non commerciali, a prescindere dalla quota di partecipazione di volta in volta richiesta all'utente e alla sua famiglia." Tale affermazione sembra andare oltre il disposto della norma regolamentare che prevede espressamente che gli eventuali importi di partecipazione alla spesa devono essere quelli *"previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale."* La necessità di garantire una copertura del servizio assistenziale e sanitario universale non va infatti confusa con i limiti di importo della partecipazione alla spesa da parte degli utenti dei servizi, che devono essere ancorati a quelli previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio assistenziale e sanitario. Per quel che riguarda il punto b), le Istruzioni affermano che *"per poter beneficiare dell'esenzione dall'IMU/TASI, le attività devono essere svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio."* Si ritiene in proposito, anche coerentemente con quanto affermato dalla Commissione Europea nella citata decisione del 19 dicembre 2012 relativa all'aiuto di Stato, che l'attività potrà essere ritenuta non commerciale solo qualora il compenso da parte degli utenti del servizio abbia natura simbolica, ovvero non sia commisurato al costo del servizio.

Per quanto riguarda la determinazione dell'"importo simbolico" si ritiene che esso debba essere individuato dal Comune, anche in accordo con quanto indicato nelle istruzioni ministeriali, laddove si chiarisce che *"spetta, quindi, al comune, in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali, valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente non commerciale, non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico, poiché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione."*

Pertanto anche nel caso in cui non sia possibile effettuare il confronto con la metà del prezzo medio applicato dalle attività commerciali per assenza delle stesse nell'ambito territoriale, il Comune dovrà procedere alla valutazio-

ne della simbolicità del corrispettivo applicato dall'ente non commerciale. Infine, per quanto sopra esposto, si ritiene non condivisibile l'affermazione contenuta nelle istruzioni laddove viene riportato come esempio un caso pratico ovvero: *"nell'ipotesi di una casa di riposo per anziani auto-sufficienti che beneficia per i soggetti in condizioni di disagio economico di un contributo da parte dell'Ente locale a titolo di integrazione della retta..... le prestazioni comunque rimaste a carico del soggetto assistito saranno soggette ai limiti previsti dall'art. 4, comma 2, lett. b), del Regolamento."* La valutazione infatti deve essere effettuata sull'intero importo della retta e non solo sulla parte ad esclusivo carico del soggetto assistito.

2.6.2 Le attività didattiche

Con riferimento alle attività didattiche il DM 200/2012 prevede che le stesse si ritengono effettuate in maniera non commerciale se:

- a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;
- b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;
- c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Al riguardo le istruzioni per la dichiarazione affermano - sulla base di un'ampia disamina delle norme, regolamenti e circolari che regolano il riconoscimento della parifica delle diverse forme di istruzione gestite da soggetti privati o enti locali a quella pubblica - che con il riconoscimento della parifica viene garantito il rispetto dei requisiti di cui ai punti a) e b). Si osserva in proposito che il rispetto dei requisiti previsti per il riconoscimento della parifica non soddisfa in generale tutti i requisiti previsti dalla

norma; pertanto, l'attività del funzionario comunale responsabile dovrà estendersi ad una valutazione caso per caso delle attività potenzialmente oggetto di esenzione, al fine di verificare la sussistenza di tutti i requisiti previsti dal DM 200.

Qualora poi, nell'ordinaria attività di verifica dei requisiti ulteriori, il funzionario comunale responsabile accerti l'eventuale mancanza di requisiti necessari per il riconoscimento della parifica, questi dovrà segnalare la carenza al Ministero dell'Istruzione, per i provvedimenti di competenza. Per quel che concerne il requisito di cui alla lettera c), le Istruzioni alla dichiarazione sembrerebbero affermare, che il solo riconoscimento di scuola paritaria determinerebbe il rispetto del requisito, indipendentemente dal livello delle rette richieste.

Ciò non appare conforme a quanto previsto nel DM 200, e anche in questo caso si ritiene che la verifica debba essere effettuata caso per caso dal responsabile comunale, per garantire che la retta abbia un valore "simbolico". Per quel che riguarda la gestione di attività didattiche da parte di enti non commerciali, due recenti sentenze della Suprema Corte di Cassazione hanno sostanzialmente confermato, pur riguardando il regime ICI, la non commercialità dell'attività come elemento essenziale ai fini dell'esenzione.

In particolare, le citate sentenze dell'8 luglio scorso, hanno accolto il ricorso del Comune di Livorno che richiedeva il pagamento dell'ICI (anni 2004-2009) da parte di due scuole gestite da Istituti religiosi, ritenendole non conformi ai criteri per l'applicazione dell'esenzione (C.Cass. Sez. V, Sent. nn. 14225 e 14226).

La Suprema Corte ha in primo luogo confermato un principio ripetutamente espresso in più di un pronunciamento, secondo il quale l'esenzione ICI, prevista dal decreto legislativo. n.504 del 1992, *"è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo" (lo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività meritorie tra le quali l'attività didattica), e di un requisito soggettivo, costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o princi-*

pale l'esercizio di attività commerciali". Per quanto riguarda il requisito oggettivo, nello specifico del giudizio, la Corte non ha ritenuto sufficientemente dimostrato che l'attività didattica svolta dall'Istituto religioso, pur rientrando tra quelle suscettibili di esenzione, sia svolta in concreto secondo modalità non commerciali, condizione essenziale per l'esenzione.

A fronte di una sostanziale coerenza tra il quadro normativo relativo sia all'ICI che all'IMU e una giurisprudenza via via consolidatasi, rispetto alla quale le ultime sentenze non appaiono innovative, appare difficile sostenere che le recenti sentenze, pur riferite al regime ICI, possano non avere alcuna influenza sulla stessa disciplina agevolativa dell'IMU (e della TASI). C'è invece da attendersi che alcuni importanti aspetti del citato regolamento ministeriale sull'applicazione dell'IMU agli immobili degli enti non commerciali (DM n. 200 del 2012) risultino messi in questione dai principi giurisprudenziali ripetutamente affermati dalla Cassazione. Il DM 200, come sopra ampiamente descritto, con riferimento alle attività didattiche, prevede che la non commercialità dell'attività sia verificata in relazione a tre criteri.

Le argomentazioni delle sentenze non prendono in alcuna considerazione gli aspetti ordinamentali, mentre, con riferimento al terzo e più sostanziale criterio, non considerano rilevante l'entità del corrispettivo pagato dagli utenti, ritenendo anzi il corrispettivo in sé *"fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività svolta con modalità commerciali"*. Non appaiono altresì rilevanti nelle motivazioni del giudice di legittimità né il rapporto tra ammontare delle rette e costi sostenuti, né il fatto che la gestione dell'Istituto scolastico risulti in perdita.

In altri termini (e in coerenza con il parere n. 4802/2012 del Consiglio di Stato sullo stesso schema del Regolamento IMU), ad avviso della Cassazione il carattere dell'imprenditorialità - e quindi della commercialità dell'attività sottoposta a valutazione ai fini dell'esenzione - deve essere riconosciuto ogni qualvolta l'attività economica organizzata sia ricollegabile all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro.

Se questa impostazione deve essere considerata definitiva, per ragioni di diritto nazionale e comunitario, non c'è dubbio che pressoché tutte le attività scolastiche private, tanto più se svolte in regime "paritario" rispetto al sistema dell'istruzione pubblica, rischiano di rientrare nei criteri di "commercialità" che precludono l'esenzione in base alle attuali norme sul tributo immobiliare comunale. Il mantenimento di un regime di favore per le scuole paritarie dovrà percorrere la strada della normativa speciale di settore, che dovrebbe forse comprendere l'insieme delle scuole private e non solo quelle condotte da enti non commerciali, superando il regime "interpretativo" adottato con il DM 200, che non appare compatibile con la netta definizione di requisiti soggettivi ed oggettivi derivante dalla messa a punto comunitaria, dai pronunciamenti di legittimità e, infine, dal decreto-legge n. 1 del 2012. Uno strumento normativo per operare in tal senso è offerto dalla legge 62 del 2001 (la "legge Berlinguer") che riconosce alle scuole paritarie, "senza fini di lucro", che possano essere considerate ONLUS secondo i criteri del decreto legislativo n. 460 del 1997, le agevolazioni fiscali previste nel decreto stesso. Si tratta di un ampio ventaglio di esenzioni e riduzioni, che però non menzionano la fiscalità immobiliare comunale, lasciando all'autonomia degli enti la facoltà di intervenire (art. 21). Va detto che di tale facoltà molti Comuni si sono avvalsi, ritenendo necessario mitigare il prelievo su attività ad elevato impatto sociale.

È tuttavia evidente che la dichiarata volontà politica di assicurare un trattamento fiscale più favorevole al settore scolastico privato (e questioni analoghe potranno porsi anche per la sanità convenzionata) non può eludere le problematiche di riassetto organico dell'imposizione non solo sotto il profilo dell'equità e del diritto - nazionale e comunitario - ma anche per ciò che riguarda la certezza delle basi imponibili sulle quali i Comuni devono poter stabilmente contare. Si tratterebbe dunque di un regime innovativo, nel cui ambito l'introduzione di specifiche agevolazioni dovrebbe dar luogo ad adeguate compensazioni.

2.6.3 Le attività ricettive, culturali, ricreative e sportive

Circa le attività ricettive, le attività culturali e ricreative e le attività sportive, il DM 200 prevede che le stesse si ritengono effettuate con modalità non commerciali se sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

Occorre tuttavia ricordare che le attività ricettive che possono eventualmente essere considerate come non commerciali sono esclusivamente quelle che *“prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79”* come previsto dall'art. 1, comma 1, lettera j) del DM 200/2012.

Si ritiene in proposito, che in sede di accertamento i Comuni dovranno verificare:

- che l'utilizzo esclusivo nei confronti di utenze esattamente individuate e individuabili sia effettivo e non solamente formale;
- la discontinuità sia caratterizzata da aperture e utilizzazioni solo occasionali preferibilmente inferiori ad una stagione.

Sono infine condivisibili le restanti indicazioni contenute nelle istruzioni della dichiarazione riguardanti sia le attività ricettive che quelle culturali e ricreative e quelle sportive.

2.7 Termini di presentazione della dichiarazione e versamento dell'IMU

Relativamente ai termini di presentazione della dichiarazione, l'art. 5 del DM 26 giugno 2014 individua una scadenza ordinaria, coincidente con quella fissata dall'art.13, comma 12-ter, del decreto-legge n. 201 del 2011, secondo la quale i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, ed una specifica per le dichiarazioni relative agli anni 2012 e 2013. Quest'ultima scadenza, fissata inizialmente al 30 settembre 2014 (art.5 co. 2 del DM 26 giugno 2014), è stata, successivamente, differita al 30 novembre 2014, ad opera dell'art.1, comma 1, del DM 23 settembre del 2014.

Da ultimo, si segnala che con decreto direttoriale del 4 agosto 2014 sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi al modello di dichiarazione IMU eTASI enti non commerciali. In tema di termini correlati a quello di dichiarazione, va evidenziato che il differimento del termine di presentazione della dichiarazione IMU 2012 al 30 novembre 2014 autorizza il Comune a notificare gli eventuali atti di accertamento, relativi all'anno d'imposta 2012, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere effettuata (art. 1, co. 161, legge n. 296 del 2006), e quindi entro il 31 dicembre 2019.

Per quanto riguarda la questione del versamento dell'IMU da parte degli enti non commerciali, interpretazioni difformi sul tema hanno condotto a ravvisare l'opportunità che i termini di pagamento fossero chiaramente espressi per via legislativa, piuttosto che attraverso provvedimenti amministrativi; in proposito, l'art. 1, co. 721 della legge n. 147 del 2013, ha disposto che gli enti non commerciali versino l'IMU in tre rate, di cui le prime due, da versare il 16 giugno ed il 16 dicembre, di importo pari ciascuna al 50 per cento dell'imposta complessivamente versata per l'anno precedente, mentre la terza, a conguaglio dell'imposta dovuta, deve es-

sere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce il versamento. Lo stesso comma 721 prevede anche la possibilità per gli enti non commerciali di autocompensare, in sede di versamento, l'eventuale credito maturato nei confronti del Comune, risultante però dalle dichiarazioni presentate a partire dal 2014. A tal fine occorrerà compilare il quadro D della dichiarazione, nel quale indicare l'eventuale credito di cui si chiede il rimborso o utilizzato in compensazione.

3 Approfondimenti sulla disciplina applicativa IMU e TASI 2015

Nel ambito del presente paragrafo saranno forniti alcuni chiarimenti in ordine a taluni specifici elementi di novità che riguardano la disciplina e le modalità applicative della TASI con evidenti riflessi anche sull'IMU, per l'anno 2015.

3.1 Assenza di obbligo di invio dei modelli precompilati TASI

Uno degli aspetti riferiti alla TASI che ha destato, nel corso del 2014, maggiori dubbi interpretativi, e di cui pare utile nel presente paragrafo offrire alcune considerazioni chiarificatrici, è rappresentato dal presunto obbligo di invio di modelli di pagamento preventivamente compilati dai Comuni desumibile, a detta di alcuni commentatori, dalla lettura del co. 689⁽²¹⁾ della legge di stabilità per il 2014 (l. n. 147 del 2013).

In realtà, non solo tale obbligo non emerge dalla normativa vigente, ma esso è nella pratica inattuabile con riferimento alla TASI per tre ordini di motivi.

21 689. [...] Con uno o più decreti del direttore generale del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate e sentita l'Associazione nazionale dei comuni italiani, sono stabilite le modalità di versamento, assicurando in ogni caso la massima semplificazione degli adempimenti da parte dei soggetti interessati, e prevedendo, in particolare, l'invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori. [...]"

In primo luogo, l'invio dei modelli precompilati presuppone l'esatta conoscenza dei soggetti passivi, in astratto ricavabili dalla banca dati IMU per la quota di competenza dei possessori e dalla TARES/TARI per la quota di competenza degli occupanti. Tuttavia, anche ipotizzando un incrocio tra le suddette banche dati si deve considerare che negli archivi TARI gran parte degli immobili non sono ancora qualificati con i rispettivi identificativi catastali (è il motivo per cui la disciplina TARI ammette ancora un prelievo basato sui metri quadrati, anziché sull'80 per cento della superficie catastale).

Secondariamente, gli stessi archivi catastali degli immobili (il "Catasto" come comunemente inteso) e delle proprietà immobiliari (le formalità raccolte dalle Conservatorie dei registri immobiliari), non sono allineati tra loro, con particolare riferimento alle posizioni oggetto di cambiamenti meno recenti e quindi non toccate dalle norme di allineamento automatico delle transazioni immobiliari emanate negli ultimi 7-8 anni.

Infine, l'invio di modelli precompilati relativi alla condizione corrente di proprietà ed uso degli immobili è incompatibile con la data di pagamento dell'acconto (che dovrebbe riflettere le eventuali modifiche di imponibilità intervenute) e confligge con la scadenza della dichiarazione TASI, fissata dalla legge al 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento.

Alle ragioni di fatto fin qui brevemente illustrate circa l'assenza dell'obbligo dell'invio di modelli precompilati, si sommano quelle di diritto derivanti dall'interpretazione sistemica del co. 689.

Da un punto di vista ermeneutico, la lettura della norma nel senso di una facoltà del Comune di inviare modelli precompilati e non anche di un obbligo (peraltro regolamentabile ai sensi dell'art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997), è corroborata dal principio in base al quale la TASI, analogamente all'IMU, rimane un tributo in autoliquidazione; infatti, in caso di omesso versamento della IUC - di cui la TASI è una componente - si applica la sanzione del trenta per cento rispetto a quanto dovuto in base alla dichiarazione, senza alcun riferimento a quanto dovuto in base al modello precompilato e ciò sia per l'IMU che per la TASI.

In definitiva, ferma restando la prescrizione di cui al co.688 della stessa legge di stabilità 2013 - secondo cui *“a decorrere dall’anno 2015, i comuni assicurano la massima semplificazione degli adempimenti dei contribuenti rendendo disponibili i modelli di pagamento preventivamente compilati su loro richiesta, ovvero procedendo autonomamente all’invio degli stessi modelli”* - cui i Comuni ottemperano nella gestione ordinaria delle attività relative alla riscossione dei tributi locali di propria competenza, si deve ritenere che non sussista alcun obbligo di invio di modelli di pagamento TASI preventivamente precompilati da parte dei Comuni, come in uso ai fini TARI nella quasi totalità dei casi. I Comuni dovranno comunque assicurare servizi di assistenza al contribuente comprensivi della compilazione dei bollettini di pagamento, su richiesta del contribuente stesso.

3.2 Problematiche relative agli obblighi dichiarativi della TASI

Con la Risoluzione n. 3/DF del 25 marzo 2015, il Ministero dell’Economia ha fornito chiarimenti sui quesiti posti da diversi soggetti, circa la legittimità della predisposizione, da parte dei Comuni, di appositi modelli di dichiarazione TASI validi nei rispettivi territori, esprimendo una posizione contraria. In particolare, il Mef afferma che *“dalla lettura delle norme che disciplinano la TASI, emerge che il modello di dichiarazione deve essere approvato con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze”,* che deve essere *“unico e valido su tutto il territorio nazionale”,* richiamando, altresì, precedenti risposte circa la validità della dichiarazione IMU anche ai fini della TASI.

Sul punto, pur condividendo con il Mef la preoccupazione sui rischi di complicazione degli adempimenti cui sarebbero chiamati i contribuenti e gli intermediari fiscali, in presenza di dichiarazioni TASI autonomamente determinate da ciascun Comune, non si ritengono condivisibili le tesi ministeriali.

In primo luogo, le argomentazioni addotte dal Ministero non appaiono pienamente conformi al quadro normativo di riferimento; la previsione di un modello unico nazionale di dichiarazione TASI infatti, non trova alcun riscontro nella normativa, oltre a porre diversi problemi operativi.

Inoltre, la contiguità delle informazioni oggetto di dichiarazione ai fini IMU non esaurisce le problematiche dichiarative TASI, che - pur formalmente integrata nella "IUC" - costituisce come è noto una componente a sé stante la cui platea contributiva differisce notevolmente da quella dell'IMU (si pensi al solo caso dei contribuenti detentori e non possessori dell'immobile) e la cui disciplina autonomamente regolata dal Comune può dar luogo ad obblighi/opportunità dichiarative nell'interesse dello stesso contribuente. A conferma di ciò si rileva che l'art. 1, comma 687 della legge n. 147 del 2013, stabilisce che *"ai fini della dichiarazione relativa alla TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione dell'IMU"*; confermando quindi la necessità dell'approvazione di un modello di dichiarazione TASI, che soggiace, in quanto compatibili, alle stesse disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione IMU. Inoltre, il comma 684 prevede espressamente l'obbligo di presentazione della dichiarazione in capo agli occupanti (*"nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti"*).

Va, più in dettaglio, osservato che in tema di dichiarazione, il quadro normativo IUC appare alquanto confuso, dal momento che è formalmente prevista la presentazione di un'unica dichiarazione - relativa quindi alle componenti IMU, TARI e TASI - entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione. Tuttavia tale obbligo è diversamente articolato fin dal livello normativo:

- in primo luogo, la dichiarazione IUC non assorbe l'adempimento relativo all'IMU, poiché il comma 703 della stessa legge 147 precisa espressamente che *"l'istituzione della IUC lascia salva la disciplina per l'applicazione dell'IMU"*. Pertanto, la disciplina relativa alla dichiarazione IUC non comporta modifiche degli obblighi già normati in materia di IMU;
- con riferimento alla TASI e alla TARI, sempre la citata legge 147, oltre a prevedere che *"ai fini della dichiarazione TASI si applicano le disposizioni concernenti la presentazione della dichiarazione IMU"* precisa che *"ai fini della dichiarazione TARI restano ferme le superfici dichiarate o accertate ai fini"* dei previgenti prelievi sui rifiuti (comma 686).

Il riferimento operato dal comma 687 alle disposizioni relative all'applicazione alla TASI delle disposizioni della "presentazione" della dichiarazione IMU può far supporre che l'obbligo di dichiarazione TASI non sussista quando non ci sia l'obbligo di dichiarazione IMU, come ad esempio nel caso di possesso di abitazione principale. Tuttavia le differenze tra le discipline IMU e TASI, ad esempio in tema di soggettività passiva, portano ad escludere tale interpretazione.

La stessa norma primaria porta ad una specificazione dei contenuti e degli obblighi dichiarativi con riferimento a ciascuna delle tre componenti della IUC, e non fornisce elementi per affermare che il modello di dichiarazione TASI debba soggiacere ad un preventivo decreto del Mef.

Per quanto riguarda la dichiarazione IUC peraltro, il comma 685 prevede che questa debba essere *"redatta su modello messo a disposizione del Comune"*. Non è quindi prevista l'emanazione di alcuna norma attuativa specifica, diversamente da quanto disposto espressamente per l'IMU laddove l'art. 13 comma 12-ter del decreto-legge 6 dicembre 2011, n.201 ha previsto che la dichiarazione IMU deve essere presentata *"utilizzando il modello approvato con il decreto di cui all'articolo 9, comma 6, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23"*. Appare evidente che la previsione di un intervento ministeriale (come disposto dalla legge nel caso dell'IMU), non può essere estesa per analogia ad una diversa fattispecie impositiva. Ciò è tanto più evidente, perché - salvo disposizioni espressamente derogatorie recate dalla legge - le modalità applicative delle entrate comunali rientrano ordinariamente nella potestà regolamentare di cui all'art. 52 del decreto legislativo. n. 446 del 1997.

L'ipotesi che la dichiarazione IUC sia soggetta a regolazione ministeriale, porterebbe per assurdo a dover sostenere che anche per la TARI dovrebbe essere approvato un modello nazionale, giacché anche per questo tributo non è prevista espressamente la potestà in capo al Comune di approvazione del modello, e ciò pare quanto mai improbabile.

Sulla vicenda in questione è intervenuto nuovamente il Ministero dell'e-

conomia con circolare n. 2/DF del 3 giugno 2015, con la quale si opera un'inversione di rotta affermando, contrariamente a quanto sostenuto nella risoluzione n. 3/DF del 25 marzo 2015, che non vi è necessità di disporre l'approvazione di un modello di dichiarazione TASI e che comunque, nelle ipotesi in cui è necessaria la presentazione della dichiarazione, il contribuente può utilizzare il modello di dichiarazione IMU, specificando la qualità di detentore nel campo "Annotazioni".

Le motivazioni del Mef, poste alla base degli ulteriori chiarimenti forniti con la circolare 2/DF, sono collegate ad esigenze di semplificazione degli adempimenti posti a carico dei contribuenti; ciò malgrado e ferme restando le considerazioni già avanzate circa la condivisione del più ampio tema della semplificazione, si ritiene opportuno ribadire la necessità di confermare la competenza comunale nell'ambito della potestà regolamentare del tributo ex art. 52 del d. lgs 446 del 1997, lasciando ai Comuni piena autonomia nello stabilire gli obblighi dichiarativi TASI a carico dei contribuenti. Solo in tal modo, infatti, potrà essere assicurata la conoscibilità da parte del Comune delle informazioni utili per accedere alle agevolazioni fissate con regolamento, ed il conseguente diritto del contribuente di vedersi riconosciute le agevolazioni in questione.

La tesi secondo cui le informazioni necessarie al Comune per il controllo e l'accertamento della TASI sono "sono sostanzialmente identiche" all'IMU, non appare corretta dal punto di vista applicativo del tributo che, come già sopra anticipato, prevede un trattamento differenziato per i soggetti passivi detentori.

Anche la tesi secondo cui non vi sia un obbligo dichiarativo IMU o TASI allorquando le informazioni necessarie alla gestione dei tributi siano "conoscibili" dal Comune mediante accesso alle informazioni presenti in svariate banche dati appare priva di riscontro normativo e comunque operativamente impraticabile. Al riguardo, si ritiene che l'unica informazione conoscibile dal Comune, non soggetta a dichiarazione, sia unicamente quella ricavabile dalla banca dati catastale, e solo nella misura

in cui tale informazione sia sufficiente al controllo dei tributi (si pensi al caso della locazione finanziaria).

È da considerarsi, invece, prioritaria la necessità che il Comune effettui in tempi rapidi ed in modo automatizzato il controllo degli importi dovuti per i propri tributi comunali e ciò è possibile o tramite la presentazione della dichiarazione o tramite la fornitura ai Comuni di flussi informativi che siano immediatamente utilizzabili e soprattutto lo siano informaticamente, non essendo plausibile oggi ipotizzare controlli di tipo manuale. Inoltre, l'affermazione secondo la quale non sia necessaria la presentazione delle dichiarazioni IMU e TASI *“nel caso di contratti di locazione e di affitto registrati a partire dal 1° luglio 2010, poiché da tale data, ai sensi dell’art. 19, commi 15 e 16, del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, al momento della registrazione devono essere comunicati al competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate anche i relativi dati catastali”*, andrebbe meglio verificata, poiché i dati trasmessi ai Comuni non contengono gli identificativi castali dei fabbricati oggetto di locazione.

Analoghe considerazioni devono essere svolte con riferimento alla banca dati TARI. Se è vero che dall’introduzione della TARES è fatto obbligo ai contribuenti di indicare nella dichiarazione anche gli identificativi catastali è altrettanto vero che ai fini della TARES e della TARI esplicano ancora effetti le precedenti dichiarazioni presentate ai fini TARSU, TIA 1 e TIA 2, per le quali tale obbligo non sussisteva. Peraltro, l’assenza degli identificativi catastali nella maggior parte degli immobili soggetti al prelievo sui rifiuti è considerato dal legislatore che proprio per tale motivo ha rinviato la possibilità di ancorare il prelievo all’80 per cento della superficie catastale.

Per quanto riguarda la possibilità di avvalersi del campo “Annotazioni” della dichiarazione IMU, va rilevato innanzitutto che il suddetto campo non è oggetto di informatizzazione; ciò comporta anzitutto un’inattuabile gestione manuale di quanto riportato nel campo annotazioni.

Conclusivamente, è opportuno evidenziare i seguenti elementi:

- il Comune può e deve disporre per via regolamentare in materia di dichiarazione TASI, in modo analogo a quanto previsto per la TARI;
- la determinazione di obblighi dichiarativi costituisce un momento del corretto rapporto tra contribuente e ente impositore e semplifica i processi di controllo, prevenendo i possibili contenziosi, con particolare riguardo all'applicazione delle agevolazioni disposte dal Comune;
- la regolamentazione della dichiarazione TASI deve sempre rispondere a criteri di massima semplificazione degli adempimenti e deve limitarsi ai casi in cui gli elementi impositivi (soggettività passiva e oggetto del prelievo) non coincidono con quelli dell'IMU;
- è opportuno che il Comune adotti tutti gli strumenti di integrazione delle informazioni anche con riferimento ad altri tributi (in particolare il prelievo sui rifiuti), così da contenere, nei limiti del possibile, gli obblighi dichiarativi nei confronti di particolari categorie di contribuenti non rientranti nella platea IMU.

4 Agevolazioni sui tributi locali per gli immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero

La previsione di agevolazioni in materia di IMU, TASI e TARI operata dal decreto-legge n. 47 del 2014 (art. 9-bis), per gli immobili posseduti da cittadini italiani residenti all'estero già pensionati nei relativi Paesi di residenza, ha determinato difficoltà applicative per i Comuni e per i contribuenti interessati, legate al riconoscimento dei requisiti per l'accesso alle suddette agevolazioni ed in particolare dello status di "pensionato".

In particolare si ricorda che l'art. 9-bis⁽²²⁾ del decreto-legge n. 47 riconosce,

22 D.L. 28-3-2014 n. 47

Art. 9-bis IMU per immobili posseduti da cittadini residenti all'estero

1. All'articolo 13, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, al settimo periodo, le parole da: «, l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti» fino a: «non risulti locata» sono soppresse e dopo l'ottavo periodo è inserito il seguente: «A partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta

a decorrere dal 2015, l'esenzione dall'IMU⁽²³⁾ e la riduzione di due terzi della TASI e della TARI per l'unica *“unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto, a condizione che non risulti locata o concessa in comodato d'uso.”* Al fine di superare le suddette difficoltà applicative e per garantire un'omogenea applicazione delle agevolazioni in questione, in data 26 giugno 2015 il Dipartimento delle Finanze ha diffuso la Risoluzione n. 6/DF, con la quale sono stati chiariti alcuni dubbi sorti prevalentemente in ordine al requisito dell'iscrizione all'AIRE ed alla fruizione del trattamento pensionistico. Per quanto attiene al primo aspetto, la Risoluzione ministeriale chiarisce che *“ai fini dell'equiparazione dell'abitazione principale è sufficiente che il cittadino sia iscritto all'AIRE e non anche che l'immobile sia ubicato nello stesso comune di iscrizione all'AIRE.”* In altri termini, per accedere all'agevolazione non è necessario che vi sia coincidenza tra Comune di ubicazione dell'immobile e Comune di iscrizione all'AIRE. Ancora più controverso, in sede applicativa, è risultato l'aspetto relativo al trattamento pensionistico al cui riguardo il Mef è intervenuto chiarendo che l'agevolazione è applicabile solamente nel caso in cui i cittadini italiani residenti all'estero siano percettori di:

a) pensioni in convenzione internazionale, nelle quali la contribuzione

dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso.»

2. Sull'unità immobiliare di cui al comma 1, le imposte comunali TARI e TASI sono applicate, per ciascun anno, in misura ridotta di due terzi.

3. Agli oneri derivanti dalle disposizioni di cui al presente articolo, pari a 6 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2015, di cui 2 milioni di euro annui a copertura delle minori entrate dei comuni, si provvede mediante corrispondente riduzione dello stanziamento del fondo speciale di parte corrente iscritto, ai fini del bilancio triennale 2014-2016, nell'ambito del programma «Fondi di riserva e speciali» della missione «Fondi da ripartire» dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2014 allo scopo utilizzando l'accantonamento relativo al medesimo Ministero.

23 Dal momento che l'agevolazione opera in virtù dell'equiparazione all'abitazione principale, per quanto concerne l'IMU e la TASI, le agevolazioni non si applicano alle unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per le quali continuano ad applicarsi l'aliquota di cui al comma 7 dell'art. 13 del decreto-legge n. 201 del 2011 e la detrazione di cui al comma 10.

versata in Italia si totalizza con quella versata in un Paese estero;
b) pensioni autonome italiane e pensioni estere.

Non è ammesso, invece, a beneficiare delle agevolazioni, il cittadino italiano residente all'estero che percepisca unicamente una pensione italiana. La *ratio* di tale interpretazione è da rintracciarsi nella condizione prevista dalla norma, vale a dire che i contribuenti risultino *“già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza”*, la quale si realizza solo in coincidenza dei primi due casi sopra prospettati. Ciò chiarito, la Risoluzione Mef prosegue precisando che, data la natura derogatoria della previsione, l'interpretazione restrittiva che naturalmente ne consegue implicherebbe l'applicazione del beneficio in questione unicamente nel caso in cui vi sia coincidenza tra il Paese estero che eroga la pensione ed il Paese estero di residenza; non potendosi, pertanto, riconoscere l'agevolazione per quel contribuente che, ad esempio, percepisce una pensione italo-svizzera e risiede in Francia. Inoltre, la Risoluzione in commento ammette l'accesso alle agevolazioni anche quando il contribuente percepisca, ad esempio, una pensione di invalidità. Questa possibilità, secondo il Ministero, è consentita dalla genericità della norma, la quale, non specificando il tipo di trattamento pensionistico richiesto ai fini delle agevolazioni, ammette in via implicita qualunque tipo di pensione. Da ultimo, la Risoluzione ministeriale nel ribadire che i Comuni non possono, attraverso l'esercizio della potestà regolamentare, introdurre ulteriori casi di esonero dall'IMU, precisa che per le unità immobiliari possedute da cittadini italiani all'estero, non equiparabili all'abitazione principale (A1, A8 e A9), il Comune può, nell'esercizio della propria autonomia, disporre un'aliquota agevolata, ai sensi della disciplina riguardante gli *“Altri immobili”*⁽²⁴⁾.

²⁴ Si riporta il comma 6 dell' art. 13 del D. L. n. 201 del 2011. *“L'aliquota di base dell'imposta è pari allo 0,76 per cento. I comuni con deliberazione del consiglio comunale, adottata ai sensi dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, possono modificare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota di base sino a 0,3 punti percentuali”*.

Con riguardo alla TASI e alla TARI la risoluzione prosegue ricordando che con riferimento alla prima i Comuni possono prevedere riduzioni di aliquota fino a disporre l'azzeramento; mentre per la seconda precisa che, ai sensi del comma 659 dell'art. 1 della legge n. 147 del 2013, è possibile prevedere, con regolamento, *"riduzioni tariffarie ed esenzioni di abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero"*.

La nota del Mef non fa cenno ad un ulteriore limite applicativo della normativa in questione, che attiene alle modalità di attestazione del requisito del pensionamento, informazione certamente non facilmente conoscibile dai Comuni italiani, ma la cui documentabilità incontra talune difficoltà anche per i cittadini italiani residenti all'estero. In particolare, da numerose segnalazioni pervenute emergerebbe come tali difficoltà siano da imputare all'impossibilità, per i contribuenti interessati, di vedersi rilasciare dalle competenti amministrazioni estere la documentazione richiesta dagli uffici comunali italiani ai fini dell'accesso al beneficio in questione. In particolare, in alcuni Stati esteri non esisterebbe alcuna documentazione attestante lo stato di pensionamento, se non il cedolino di riscossione e pagamento della pensione. Al fine di ovviare a tale difficoltà, appare opportuno che gli uffici comunali competenti consentano la possibilità di attestare lo stato di pensionamento avvalendosi di una dichiarazione sostitutiva di certificazione, ai sensi del DPR n. 445 del 2000. Oltre ad essere auspicabile per le ragioni appena esposte, tale possibilità appare esplicitamente consentita dall'art. 46 del citato DPR, ai sensi del quale tra gli Stati, le qualità personali e i fatti comprovabili con dichiarazione sostitutiva, figura anche la qualità di pensionato e non si ravvisano ostacoli di sorta per l'applicazione di tale facilitazione ai cittadini italiani non residenti destinatari del beneficio⁽²⁵⁾. Si ricorda in proposito che le disposizioni del DPR 445 si applicano ai cittadini italiani e dell'Unione europea, alle per-

25 D'altra parte, è opportuno rilevare che la mancata accettazione della dichiarazione sostitutiva di certificati, resa norma del DPR n. 445 del 2000, rischia di configurare una violazione dei doveri d'ufficio (art. 74 DPR 445).

sone giuridiche, alle società di persone, alle pubbliche amministrazioni e agli enti, alle associazioni e ai comitati aventi sede legale in Italia o in uno dei Paesi dell'Unione europea (art. 3 co.1).

Infine, si rende opportuno precisare che la Risoluzione Mef, nell'affermare che uno dei requisiti per accedere all'agevolazione sia quello di *“possedere, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, una e una sola unità immobiliare che non risulti locata o data in comodato d'uso”*, potrebbe dare luogo all'equivoco per cui l'assimilazione all'abitazione principale, con conseguente applicazione dell'esenzione, sia limitata al caso di possesso da parte dei soggetti interessati di una sola unità immobiliare sul territorio italiano. Secondo tale impostazione, paradossalmente, l'esenzione IMU non potrebbe essere applicata a coloro i quali possiedono due o più immobili o quote degli stessi.

Tale interpretazione tuttavia, non risulta coerente con il disposto della norma primaria secondo la quale il beneficio può essere applicato ad una sola unità immobiliare, a prescindere dal possesso di altri immobili o di quote di essi da parte dei soggetti che abbiano i requisiti previsti dalla norma in commento.

Pertanto, ai fini della conoscibilità da parte del Comune dell'immobile cui applicare l'agevolazione, i contribuenti dovranno effettuare la scelta su un solo immobile in loro possesso, cui poter applicare il beneficio. Tale scelta potrebbe essere oggetto di una dichiarazione sostitutiva di certificazione, ai sensi del DPR n. 445 del 2000, che attesti il possesso dei requisiti, nonché individui l'unità immobiliare oggetto di assimilazione ai fini dell'applicazione dell'esenzione IMU, così come sopra descritto.

Ciò non esclude che il Comune al quale viene richiesta l'applicazione dell'agevolazione dovrà verificare se il richiedente possiede altri immobili in Italia e se ha richiesto l'applicazione dell'agevolazione al/ai Comune/i interessati.

5 Modalità di esecuzione delle procedure di rimborso dei tributi locali riguardanti enti diversi

La Conferenza Stato Città del 18 giugno 2015 ha approvato lo schema di decreto ministeriale per le procedure di riversamento, rimborso e regolazioni contabili relative ai tributi locali, in attuazione delle norme contenute dai commi 722 a 727 dell'articolo 1 della legge 147/2013. Il citato schema di decreto, tuttavia, non risulta ancora emanato al momento della pubblicazione del presente Volume.

In particolare, e per offrire agli operatori del settore una panoramica dei contenuti dello schema di decreto in argomento, viene trattata la disciplina che indica come procedere in caso di errori commessi dai contribuenti con la delega di pagamento F24 per il versamento di tributi locali e in particolare dell'IMU, della maggiorazione TARES e dei tributi immobiliari istituiti in sostituzione dell'IMU dalle Province di Trento e di Bolzano. Si tratta di somme pagate allo Stato ma dovute al Comune e viceversa, oppure a somme versate in eccesso allo Stato. Le procedure previste riguardano esclusivamente i versamenti effettuati dopo il 1° gennaio 2012, data di istituzione dell'IMU sperimentale.

In particolare, il suddetto schema di decreto prevede che, nel caso di versamento ad Ente locale incompetente (art. 2), l'Ente locale che ha indebitamente ricevuto il versamento debba riversarlo all'Ente locale competente, entro centottanta giorni da quando ne è venuto a conoscenza. Il Comune può apprendere dell'errato versamento sia a seguito della comunicazione da parte del contribuente, sia a seguito di un accertamento disposto dall'ente stesso. Si precisa tuttavia che la norma in questione non contempla il caso in cui l'Ente locale che dovrebbe effettuare il versamento non adempie a quanto prescritto.

Gli articoli da 3 a 7 regolano invece la procedura di rimborso prevedendo che la competenza a gestire la stessa sia del Comune anche se le somme da rimborsare sono di competenza dello Stato.

Nello specifico, l'articolo 3 del decreto individua due atti d'impulso del contribuente: l'istanza di rimborso e la comunicazione. La prima verrà utilizzata sia nel caso di versamenti effettuati al Comune competente in misura superiore al dovuto, sia nel caso in cui il contribuente abbia versato allo Stato una somma di spettanza dell'Ente locale e abbia regolarizzato la sua posizione nei confronti dello stesso Ente locale con successivo versamento. La comunicazione invece è finalizzata ad attuare un trasferimento di somme tra Stato e Comuni e viceversa, considerando il cittadino adempiente nonostante l'errore commesso.

Il successivo articolo 4 disciplina l'istruttoria dell'Ente locale, la tempistica entro cui deve essere compiuta (180 giorni) e la comunicazione al Mef, in caso di esito positivo, dell'importo totale, della quota rimborsata o da rimborsare a proprio carico nei confronti del contribuente e dell'erario e la quota a carico dell'erario da rimborsare al contribuente e all'Ente locale. Viene infine prevista la possibilità per l'Ente locale di attivare l'istruttoria e i conseguenti provvedimenti di rimborso ai contribuenti, sulla base delle evidenze emerse nell'ambito delle attività di controllo del tributo.

L'articolo 5 contiene la previsione che sarà il Comune a restituire al contribuente l'eccedenza del versamento superiore al dovuto relativamente alla propria quota, mentre per la quota di pertinenza dell'erario sarà lo Stato stesso ad effettuare il rimborso della quota riconosciuta indebita a seguito di istruttoria del Comune. Il decreto prevede inoltre anche la possibilità che l'Ente locale possa autonomamente procedere al rimborso della quota erroneamente versata allo Stato, dandone poi comunicazione al Mef per le regolazioni contabili sull'FSC dell'anno di riferimento. Infine, l'Ente locale che nelle more dell'emanazione del decreto in esame abbia già provveduto a liquidare le somme erroneamente versate dal contribuente allo Stato, è tenuto a darne comunicazione a quest'ultimo.

Circa la tempistica, l'emanando decreto stabilisce - come sopra anticipato - che il Comune, al termine dell'istruttoria, dovrà comunicarne l'esito al Mef mediante inserimento delle informazioni relative nell'apposita se-

zione del Portale del federalismo fiscale (non ancora operativo alla data di pubblicazione del presente Volume) entro sessanta giorni dal termine dell'istruttoria. Il canale per la trasmissione delle informazioni, da rendere in modalità esclusivamente telematica, sarà quindi solo il Portale del federalismo fiscale.

In sede di prima applicazione della procedura appena descritta, gli enti locali inviano i dati relativi alle istruttorie già concluse, entro sessanta giorni dalla data in cui sarà resa operativa l'applicazione sul Portale del federalismo fiscale.

Si precisa poi che per le somme che riguardano IMU e maggiorazione TA-RES, trattandosi di tributi che incidono sul meccanismo di alimentazione del Fondo di solidarietà comunale, il Ministero provvederà alle regolazioni contabili nell'ambito del Fondo stesso sulla base delle comunicazioni pervenute entro il 31 luglio dell'anno precedente.

Infine, nonostante le ripetute richieste di ANCI in tal senso, il decreto non ritiene validi i dati già inviati con modalità diverse da quelle previste.

6 Disciplina TARI per il 2015

Il presente paragrafo è dedicato alla trattazione di due specifici aspetti relativi alla disciplina TARI (tributo relativo al finanziamento dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell'utilizzatore) per il cui approfondimento si rimanda al volume "Il bilancio 2014". In particolare, saranno trattate sia le novità recate dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11, di conversione del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Milleproroghe), in ordine alle delibere regolamentari e tariffarie in materia di TARI, che quelle attinenti ai controversi aspetti relativi alla detassazione delle superfici produttive di rifiuti speciali.

Si segnala inoltre, in questo contesto, la novità introdotta con il decreto-legge enti locali (il più volte citato decreto-legge 78 del 2015) che integra

il contenuto dell'articolo 1, comma 691 della legge n. 147 del 2013, estendendo anche alla TARES la facoltà di affidamento dei controlli al soggetto gestore del servizio rifiuti.

La disposizione appena citata, rappresenta l'accoglimento di una richiesta che l'ANCI ha proposto in tutti i provvedimenti legislativi, a partire dall'entrata in vigore del nuovo prelievo sui rifiuti TARI.

La necessità di tale previsione nasce da quanto prescritto dall'art. 14, comma 35, del decreto-legge n. 201 del 2011, il quale dava la possibilità ai Comuni di affidare "fino al 31 dicembre 2013" la gestione del tributo ai soggetti che alla data del 31 dicembre svolgevano, anche disgiuntamente, il servizio di gestione dei rifiuti e di accertamento e riscossione della TARSU, della TIA 1 e della TIA 2.

Molti comuni ex TIA hanno ritenuto di affidare in prima battuta ai gestori dei rifiuti la sola riscossione ordinaria e non l'attività di accertamento. Ora, l'art. 14 è stato abrogato, ed il comma 691 della legge n. 147 del 2013 prevede la possibilità di affidare al gestore in essere al 31 dicembre 2013 sia l'attività di riscossione che di accertamento della sola TARI, *"fino alla scadenza del relativo contratto"*.

Si è venuto a creare, quindi, un vuoto normativo, relativamente all'attività di accertamento TARES 2013, che i Comuni dovrebbero effettuare direttamente o affidare ad un soggetto terzo, iscritto all'albo dei concessionari, di cui all'art. 53 del decreto legislativo n. 446 del 1997.

Tale situazione è apparsa sin da subito incongrua, perché il gestore dei rifiuti può effettuare attività di accertamento per la TIA 1 e TIA 2 ed anche per la TARI, ma non per la TARES, con evidenti problemi applicativi e rischi di inefficienza, perché le informazioni necessarie all'attività di accertamento (riscossioni e dichiarazioni) sono in possesso del gestore, il quale le dovrebbe trasferire ad altro soggetto per l'emissione di atti di accertamento per un solo anno. Quest'ultimo soggetto poi dovrebbe

ritrasferire le informazioni relative agli accertamenti emessi al gestore TARI, visto che, il comma 686 della legge n. 147 del 2013, mantiene ferma ai fini TARI l'efficacia degli accertamenti emessi per la TARES.

6.1 Delibere regolamentari e tariffarie in materia di TARI

L'ulteriore evoluzione del regime impositivo in materia di rifiuti ha determinato notevoli difficoltà applicative nei Comuni, dovute ad una incertezza del prelievo sorta sin dall'istituzione della TARES (rimasta in vigore per il solo anno 2013).

La maggiore criticità è consistita nella difficoltà delle amministrazioni comunali, che avevano mantenuto le tariffe TARSU o TIA precedentemente applicate, a prevedere la copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, richiesta dapprima dalla TARES e successivamente dalla TARI.

A fronte di queste difficoltà, il legislatore è intervenuto in un primo momento con il decreto-legge n. 35 del 2013, consentendo, limitatamente all'anno di vigenza della TARES, l'applicazione delle tariffe determinate sulla base della normativa TARSU o TIA, e successivamente nel 2014, introducendo una maggiore flessibilità nell'articolazione tariffaria della TARI che consente ai Comuni di avvalersi sia dei criteri di cui al DPR 158/1999 (cd. Metodo normalizzato), sia dei sistemi più semplificati introdotti dalla disciplina TARES⁽²⁶⁾.

26 Decreto-legge D.L. 31-8-2013 n. 102 - Disposizioni urgenti in materia di IMU, di altra fiscalità immobiliare, di sostegno alle politiche abitative e di finanza locale, nonché di cassa integrazione guadagni e di trattamenti pensionistici.

Articolo 5, co.1 "1. Per l'anno 2013 il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, da adottarsi entro il termine fissato dall'articolo 8 per l'approvazione del bilancio di previsione, può stabilire di applicare la componente del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, diretta alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti tenendo conto dei seguenti criteri e nel rispetto del principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della Direttiva 2008/98/CE relativa ai rifiuti:

Inoltre, il quadro di generale incertezza riguardante il complesso delle disposizioni introdotte dalla IUC, le risorse da destinare ai Comuni e le scadenze previste per l'approvazione dei bilanci di previsione 2014, ha determinato per molti enti la difficoltà di approvare le delibere di istituzione della TARI entro i termini stabiliti.

In ordine a tale problematica e a seguito di vari solleciti da parte di ANCI, in sede di conversione del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192 (Milleproroghe), il Governo ha introdotto una sanatoria a favore di tutti gli enti impossibilitati a deliberare il regolamento di istituzione della TARI con le relative tariffe.

In particolare, l'articolo 10, comma 12-*quinqüesdecies*, del citato decreto Milleproroghe, consente ai Comuni che hanno istituito la TARI entro il 30 novembre 2014⁽²⁷⁾, di considerare valide le deliberazioni regolamentari e tariffarie in materia di tassa sui rifiuti.

La stessa disposizione permette poi ai Comuni che non hanno deliberato i regolamenti e le tariffe della TARI neanche entro il 30 novembre 2014, di procedere alla riscossione degli importi dovuti a titolo di TARI sulla base delle tariffe applicate per l'anno 2013 e di recuperare, nell'anno successivo, le eventuali differenze tra il costo effettivo del servizio e il gettito acquisito secondo le previgenti tariffe.

a) commisurazione della tariffa sulla base delle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti comprensivo delle operazioni di riciclo, ove possibile;
b) determinazione delle tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti;
c) commisurazione della tariffa tenendo conto, altresì, dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158;
d) introduzione di ulteriori riduzioni ed esenzioni, diverse da quelle previste dai commi da 15 a 18 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), nonché introduzione di esenzioni per i quantitativi di rifiuti avviati all'autocompostaggio, come definito dall'articolo 183, comma 1, lettera e), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, e successive modificazioni.

27 Si ricorda in proposito che per il 2014, il termine previsto per l'approvazione dei bilanci di previsione era stato fissato al 30 settembre dal decreto del Ministro dell'Interno del 18 luglio 2014.

L'intera normativa costituisce una deroga all'art. 1, comma 169, della legge n. 296 del 2006, il quale sancisce la regola generale secondo cui gli Enti locali devono deliberare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di loro competenza entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione.

6.2 La disciplina TARI dei rifiuti speciali

A seguito di due interventi del Ministero dell'economia e delle finanze sulla materia della detassazione delle superfici produttive di rifiuti speciali (Nota Mef prot. 38997 del 9 ottobre 2014 e Risoluzione ministeriale n. 2/DF del 9 dicembre 2014) si sono registrati diversi dubbi, sia da parte dei Comuni che delle Associazioni di categoria delle imprese, sull'esatto contenuto delle previsioni regolamentari cui è rimessa l'attuazione delle disposizioni normative relative ai rifiuti speciali.

La disciplina di riferimento è contenuta nei commi 649 e 682 della legge n. 147 del 2013, che individuano le seguenti casistiche:

- detassazione delle superfici ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili (comma 649, primo periodo);
- riduzione per avvio a riciclo a spese del produttore dei rifiuti speciali assimilati agli urbani (comma 649, secondo periodo);
- detassazione dei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati ad aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili (comma 649, terzo periodo);
- riduzione per zone di produzione promiscua di rifiuti speciali e rifiuti speciali assimilati (comma 682).

6.2.1 I rifiuti speciali non assimilati

Il primo periodo del comma 649 dispone che *"nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori,*

a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente."

La produzione di rifiuti speciali non assimilati, compresi quelli pericolosi, dà diritto alla detassazione delle superfici. La normativa impone al contribuente un obbligo di dichiarazione, giacché la sola produzione di rifiuti speciali non assimilati non è di per sé sufficiente per ottenere la detassazione, richiedendo la norma anche la prova dell'avvenuto trattamento dei rifiuti, con oneri a carico del produttore⁽²⁸⁾.

Il regolamento comunale dovrà, quindi, specificare le modalità e la tempistica con la quale il contribuente è tenuto a dare dimostrazione dell'avvenuto trattamento dei rifiuti speciali non assimilati dal Comune e di aver sostenuto le relative spese.

6.2.2 I rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani e l'obbligo di disciplinare le riduzioni

Il secondo periodo del comma 649 della legge n. 147 del 2013 (*"Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati*

28 Al riguardo è richiamabile in TARI tutta la giurisprudenza di legittimità formatasi con riferimento ai prelevati sui rifiuti. Anche di recente, Cassazione 24 febbraio 2015, n. 3660, ha puntualizzato quanto segue: "Ed al riguardo va ribadito che incombe all'impresa contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile dando anche la prova della produzione di rifiuti pericolosi tossici o nocivi; infatti, pur operando anche nella materia in esame - per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale - il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo della denuncia, decreto legislativo n. 507 del 1993, ex art. 70) un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (C.Cass. nn. 4766 e 17703 del 2004, 13086 del 2006, 17599 del 2009, 775 del 2011)."

che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati”), disciplina il caso in cui il produttore di rifiuti speciali assimilati dal Comune provveda direttamente ed a proprie spese al riciclo dei rifiuti. Tale disposizione ricalca l’analoga previsione contenuta nell’art. 7 del DPR n. 158 del 1999.

Il Comune è tenuto a disciplinare, nella propria deliberazione, i criteri di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, che dovrà essere disposta per qualità e quantità, così come costantemente richiesto dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 12752 del 2002, n. 30719 del 2011, n. 18021 del 2013).

Le sostanze assimilabili sono quelle elencate al punto 1.1.1 della Delibera del Comitato Interministeriale 27 luglio 1984, che tuttora disciplina la materia delle assimilazioni. Si precisa che l’assimilazione può operare solo attraverso una delibera comunale, così come espressamente previsto dall’art. 198 del decreto legislativo n. 152 del 2006, che al comma 2, lett. g), attribuisce alla competenza comunale *“l’assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, secondo i criteri di cui all’articolo 195, comma 2, lettera e), ferme restando le definizioni di cui all’articolo 184, comma 2, lettere c) e d)”*⁽²⁹⁾

La normativa impone al Comune di disciplinare le modalità di riconoscimento della riduzione della sola quota variabile della tariffa, che deve essere rapportata in modo proporzionale alla quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo. Si tratta, quindi, non di riduzione di superficie imponibile, ma di riduzione della parte variabile della tariffa, che dovrà essere riconosciuta a consuntivo, stante l’obbligo del produttore di dimostrare l’avvenuto avvio al riciclo e di aver sostenuto la relativa spesa. Si tratta di agevolazione che deve essere richiesta dal contribuente, seguendo le modalità e la tempistica stabilita nel regolamento comunale.

²⁹ Per i rifiuti delle strutture sanitarie opera invece un’assimilazione ex lege, ai sensi dell’art. 2, co.1, lett. g) del Dpr n. 254 del 2003.

Un'eventuale omissione regolamentare da parte del Comune non preclude il diritto del contribuente al riconoscimento della riduzione, la quale potrà essere anche determinata dal Giudice tributario, come recentemente precisato da Cassazione 13 marzo 2015, n. 5047.

6.2.3 La disciplina dei magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di attività produttive

Il terzo periodo del comma 649 dispone che *“Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione”* introducendo una nuova disposizione, che deroga espressamente al presupposto impositivo, riconoscendo l'esclusione per aree dove normalmente non si producono rifiuti speciali non assimilati. La previgente disciplina contemplava infatti con certezza i soli locali di produzione dei rifiuti speciali non assimilati. I magazzini sono stati costantemente ritenuti assoggettabili dalla giurisprudenza di legittimità in quanto essi sono caratterizzati essenzialmente dalla presenza umana e la produzione di rifiuti speciali non assimilati può essere solo sporadica o accidentale.

In proposito, come noto, il Ministero dell'economia e delle finanze, con nota prot. 38997 del 9 ottobre 2014, ha fornito chiarimenti ad una società in merito alla tassazione delle zone di produzione e degli annessi magazzini, ulteriormente precisati nella successiva risoluzione ministeriale n. 2/DF del 9 dicembre 2014.

Sulla scorta di quanto precisato dal Ministero, diverse associazioni di categoria hanno chiesto ai Comuni di modificare i regolamenti comunali per l'applicazione della TARI, quasi a presuppone una loro illegittimità. Difatti, dalla lettura della prima nota qualcuno ha ricavato che il Ministero avrebbe ritenuto in generale non tassabili tutte le “superfici di lavorazione industriale o artigianale” e tutti i magazzini connessi a tale attività.

L'ambito di riferimento, nel quale vanno circoscritte le affermazioni ministeriali, è però solo quello delle zone di produzione di rifiuti speciali non assimilabili, come emerge chiaramente dalla successiva risoluzione ministeriale n. 2/DF.

Pertanto, non si pone il problema della tassabilità delle zone di produzione, e dei magazzini connessi a tali zone, ove si producono rifiuti speciali che siano stati assimilati ai rifiuti urbani con regolamento comunale; per tali zone vige l'obbligo di conferimento al servizio pubblico e le superfici devono essere assoggettate al tributo, e ciò anche nel caso in cui il produttore dimostri di provvedere a proprie spese allo smaltimento della totalità dei rifiuti prodotti. In tale ipotesi, si renderà applicabile esclusivamente la riduzione della quota variabile della tariffa, così come previsto dal secondo periodo del medesimo comma 649 nel caso di avvio al riciclo.

Si deve pertanto ritenere, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità formatasi in materia di TARSU (Cassazione 14 maggio 2013, n. 11502), che i magazzini connessi ad attività industriali ed artigianali il cui ciclo produttivo genera rifiuti speciali assimilati, sono normalmente assoggettabili a TARI, e lo sono stati anche ai fini TARSU e TARES, salvo ovviamente le ipotesi del tutto particolari nelle quali si dimostri che le superfici utilizzate a magazzino siano produttive, in via prevalente e continuativa, di rifiuti speciali non assimilati, come nel caso analizzato dal Ministero nella nota del 9 ottobre 2014. Riguardo all'obbligo per il Comune - previsto dal citato terzo periodo del comma 649 - di individuare, tramite regolamento, le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione, si ritiene utile fornire le seguenti indicazioni al fine di omogenizzare i regolamenti comunali:

- la norma fa riferimento alle sole aree di produzioni di "rifiuti speciali non assimilabili" ("di dette attività produttive"), sicché esulano dalla fattispecie in esame le aree di produzione di rifiuti urbani, quelle dei rifiuti speciali assimilati ed anche quelle dei rifiuti speciali non assimilati ma assimilabili;
- il termine "merci" va riferito al materiale necessario al ciclo produttivo e

non ai prodotti finiti; ad esempio, in un'impresa di ceramica non saranno oggetto di tassazione le aree dei magazzini in cui sono stoccati sia le materie prime (argilla) sia le merci (vernici) necessarie alla produzione del prodotto finito dell'azienda;

- il non assoggettamento deve essere limitato alle aree dei magazzini, e quindi ad una quota parte di questi, destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci;

- le materie prime e le merci considerate dalla norma vanno limitate ai soli materiali che appartengono "merceologicamente" alle materie non assimilabili con regolamento comunale, visto che il loro impiego nel processo produttivo determina comunque la produzione di rifiuti speciali non assimilabili;

- sono esclusi dall'ambito applicativo della disposizione normativa, contrariamente a quanto sostenuto dal Mef nella risoluzione citata, i magazzini di prodotti finiti e di semilavorati, perché il loro impiego non determina la produzione di rifiuti speciali non assimilabili. Infatti, non appare motivato né supportato dal dato letterale della norma, né dalla giurisprudenza di legittimità, l'inclusione dei magazzini di prodotti finiti. Si ritiene infatti che l'obbligo per il Comune di individuare le aree dei magazzini funzionalmente connessi all'attività produttiva non possa prescindere dalla circostanza che nei suddetti magazzini, o in parte di aree dei magazzini, si possano produrre comunque rifiuti speciali non assimilabili, coerentemente con la disposizione normativa che esclude dall'obbligo di conferimento, e dal conseguente assoggettamento al tributo, solo le aree di produzione di rifiuti non assimilabili;

- rimangono comunque soggette ad imposizione le aree dei magazzini non destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci di cui sopra, ivi comprese le aree dove vi è presenza fisica.

Alla luce di queste precisazioni l'ANCI ha formulato delle proposte che vengono riprodotte nella nota di approfondimento sulla Disciplina TARI dei rifiuti speciali, reperibile nel sito internet <http://www.fondazioneifel.it/appuntamenti-e-news/item/2576-la-disciplina-tari-dei-rifiuti-speciali-nota-ifel-di-approfondimento>.

6.2.4 Produzione promiscua di rifiuti speciali e di speciali assimilati

Il comma 682 della legge n. 147 del 2013 rimette al regolamento comunale *“l’individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali non assimilati alle quali applicare, nell’obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all’intera superficie su cui l’attività viene svolta”*. Naturalmente, le percentuali di riduzione deliberate dal comune non potranno essere superiori al 50 per cento, giacché importi superiori acclarerebbero una prevalenza di produzione di rifiuti speciali cui dovrebbe conseguire la completa detassazione.

Nel regolamento dovrà essere indicata per ciascuna categoria (tipicamente elettrauto, autoriparatori, lavanderie, vetrerie, etc.) la rispettiva percentuale di riduzione, che ovviamente dovrà essere diversa per ciascuna categoria individuata, stante la diversa quantità di rifiuti speciali producibile.

L’ipotesi contemplata dalla norma non è applicabile nel caso in cui sia possibile individuare specifiche aree dei locali dove è possibile dimostrare una produzione, in via continuativa e prevalente, di rifiuti speciali, nel quale caso si dovrà procedere alla detassazione di tali porzioni dei locali, fermo restando l’assoggettamento pieno delle restanti superfici.

7 Novità in tema di riscossione locale

Nelle more del riordino dell’assetto del sistema della riscossione degli enti locali, previsto dalla legge 11 marzo 2014 n. 23 (cd. Delega Fiscale), nel corso del 2014 il legislatore è intervenuto, da un lato, prorogando al 30 giugno 2015 - termine successivamente rinviato al 31 dicembre 2015 dal decreto-legge 78 del 2015 - il sistema degli affidamenti in essere, dall’altro, definendo aspetti particolarmente critici tra cui la disciplina delle quote inesigibili, cui è dedicato il presente paragrafo.

Verrà qui trattato, altresì, un approfondimento relativo al nuovo ravvedi-

mento per i tributi locali, nonché un breve richiamo alle disposizioni del cd. Milleproroghe concernenti la partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento dei tributi erariali.

7.1 Discarico dell'agente della riscossione

I commi da 682 a 689 della legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) introducono nuove procedure in materia di discarico dei ruoli e di comunicazioni di inesigibilità relative a quote affidate agli agenti della riscossione.

Il complesso normativo citato, razionalizza le procedure per le comunicazioni di discarico, ma contemporaneamente riduce i tempi e le possibilità di controllo da parte degli enti impositori.

Non vengono più prorogati i termini per l'invio delle comunicazioni e viene fissato un calendario che rateizza inversamente, negli anni dal 2017 in poi, l'invio delle comunicazioni riguardanti i ruoli consegnati tra il 2000 e il 2014. Occorre sottolineare, in proposito, che vengono sottratte al controllo degli enti impositori le quote di importo inferiore ai 300 euro, ma vengono anche assunte a carico dello Stato le spese per le procedure sostenute dagli agenti della riscossione per le quote che saranno discaricate.

Le principali modifiche riguardano gli art. 19 e 20 del decreto legislativo 112/99:

- al comma 1 dell'articolo 19, si conferma il termine triennale - decorrente dalla data di consegna del ruolo - per la presentazione della comunicazione di inesigibilità, facendo salvo, con l'occasione, quanto diversamente previsto da specifiche disposizioni di legge. L'obbligo di presentazione della comunicazione sussiste anche se, al termine del triennio, permangono procedure esecutive o cautelari avviate da: contenzioso pendente; accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali e previdenziali in corso; insinuazioni in procedure concorsuali ancora aperte, ovvero da dilazioni in corso. In tale caso, la comunicazione assume valore informativo e deve

essere integrata entro il 31 dicembre dell'anno di chiusura delle attività in corso, ove la quota non sia integralmente riscossa (art. 1, comma 682 lett. a), legge di stabilità 2015);

- con la soppressione al comma 2 dell'articolo 19 della lettera b), viene meno una delle cause di perdita del diritto al discarico, riferita alla mancata presentazione della relazione annuale sullo stato delle procedure (art. 1, comma 682 lett. b) punto 1, legge di stabilità 2015);

- in conseguenza delle modifiche apportate al comma 1 dell'articolo 19, viene riscritta la lettera c) del comma 2 che nel nuovo testo indica la mancata presentazione della comunicazione di inesigibilità, quale causa di perdita del diritto al discarico (art. 1, comma 682 lett. b), punto 2, legge di stabilità 2015);

- con riferimento alla perdita al diritto al discarico conseguente alla mancata riscossione per fatto imputabile al concessionario, si precisa che il diritto al discarico permane se le irregolarità ed i vizi compiuti nell'attività di notifica della cartella di pagamento e nella procedura esecutiva non pregiudicano, in ogni caso, l'azione di recupero (art. 1, comma 682 lett. b), punto 3, legge di stabilità 2015);

- con la riformulazione del comma 3, dell'art. 19, si riduce il termine per il discarico automatico. Si prevede che per le quote oggetto di comunicazione di inesigibilità non sono soggette a successiva integrazione, presentate in uno stesso anno solare, il discarico si produce decorso il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della presentazione della comunicazione. Viene quindi precisato che i crediti corrispondenti alle quote discaricate sono eliminati dalle scritture contabili dell'ente creditore (art. 1, comma 682 lett. c), legge di stabilità 2015);

- con la modifica al comma 6 dell'art. 19, sono aumentati i termini (da 30 giorni a 120 giorni) entro i quali il concessionario deve trasmettere all'ufficio richiedente la documentazione relativa alle quote per le quali lo stesso ufficio intende esercitare il controllo di merito. Si conferma che il mancato rispetto nel termine della consegna costituisce ipotesi di decadenza dal diritto al discarico del ruolo (art. 1, comma 682 lett. d), legge di stabilità 2015);

- con il nuovo comma 6-*bis* dell'art. 19, si precisa che l'ente creditore,

nelle more dell'eventuale discarico delle quote affidate, adotta i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione delle pronunce rese nelle controversie in cui è parte l'agente della riscossione (art. 1, comma 682 lett. d), legge di stabilità 2015).

Il comma 683 della legge di stabilità 2015, sostituisce integralmente l'articolo 20 del decreto legislativo n. 112 del 1999. La nuova procedura appare molto più macchinosa e penalizzante per l'ente creditore, essendo ora prevista la notifica dell'avvio del procedimento di verifica e la chiusura dello stesso, a pena di decadenza, entro un termine ben prefissato.

In particolare, con il nuovo comma 1 dell'articolo 20 del citato decreto n. 112/1999, viene ridefinita la procedura per il riconoscimento o il rifiuto del discarico per inesigibilità nelle ipotesi contemplate nelle lettere a), d), d-bis) ed e) del comma 2 dell'articolo 19 dello stesso decreto n. 112.

L'avvio della nuova procedura avviene con la notifica all'agente della riscossione della comunicazione di avvio del procedimento, con eventuale richiesta all'agente della riscossione di trasmettere documenti ritenuti utili alla valutazione. L'ufficio dell'ente creditore, qualora riscontri irregolarità, notifica l'atto di contestazione all'agente, che può formulare osservazioni entro 90 giorni. La notifica, deve aver luogo entro 180 giorni, a pena di decadenza, decorrenti o dalla comunicazione di avvio del procedimento ovvero, nei casi di richiesta di documenti, dalla trasmissione degli stessi. Viene disciplinato il contenuto tipico dell'atto di contestazione, a pena di nullità (dovrà contenere l'esposizione analitica delle omissioni e dei vizi o delle irregolarità riscontrati in rapporto alla descrizione delle corrette modalità di svolgimento dell'attività). Decorso il termine massimo per eventuali osservazioni, si prevede che l'ufficio, a pena di decadenza, entro 60 giorni, ammetta o rifiuti il discarico con provvedimento a carattere definitivo, ovvero, laddove le osservazioni prodotte facciano emergere la possibilità di riattivare le attività esecutive, si dispone che l'ente creditore assegni al concessionario un termine non inferiore a 12 mesi per l'espletamento di nuove azioni, riservando la decisione allo scadere di tale termine.

Il comma 2 riscrive la disciplina del controllo a campione, previsto nella disciplina vigente (comma 1-*bis* dell'articolo 20), prevedendo che esso sia effettuato dall'ente creditore - tenuto conto del principio di economicità dell'azione amministrativa e della capacità operativa della struttura di controllo - di norma, in misura non superiore al 5% delle quote comprese nelle comunicazioni di inesigibilità presentate in ciascun anno. Anche se la norma non esclude la possibilità di un controllo su un numero più elevato del 5% delle pratiche, e tenuto conto che le risorse comunali difficilmente possono consentire controlli massivi delle comunicazioni di discarico presentate, si ritiene che il dettato normativo sia molto limitativo in quanto si può ritenere che controlli molto ampi potrebbero originare contenzioso.

Il comma 3 limita al mancato rispetto delle disposizioni dell'articolo 19, comma 2, lettera c), l'obbligo di procedere nei termini delineati nel comma 1 dell'articolo 20 immediatamente dopo che si è verificata la causa di perdita del diritto al discarico.

Il comma 4 rimodula al ribasso il *quantum* dovuto dal concessionario a seguito del provvedimento di diniego del discarico. In particolare, si prevede che, entro 90 giorni dalla notifica del provvedimento definitivo, l'agente della riscossione possa definire la controversia con il pagamento di una somma pari ad un ottavo dell'importo iscritto a ruolo (maggiorato della totalità delle spese e degli interessi legali) ovvero, se non procede alla definizione agevolata, possa ricorrere alla Corte dei conti. Se l'agente della riscossione non procede alla definizione agevolata o al ricorso, la somma dovuta è pari a un terzo dell'importo iscritto a ruolo con aggiunta degli interessi e delle spese. Rispetto alla disciplina vigente si registra la previsione di un più lungo arco temporale per la notifica (90 giorni in luogo di 10) e una più vantaggiosa possibilità di definizione agevolata per l'agente (un ottavo in luogo di un quarto) o di chiusura della posizione (versamento di un terzo a fronte della metà dell'importo dovuto ai sensi della vigente disposizione di cui all'articolo 20, comma 4).

Nel comma 5 si dispone che le norme sulla definizione agevolata delle contestazioni non si applicano per i ruoli relativi alle risorse proprie tradizionali di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE/Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014 resi esecutivi dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e agli atti di accertamento emessi dalla stessa Agenzia, ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*bis*, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 per la riscossione delle medesime risorse proprie. Si prevede poi che in caso di mancato ricorso alla Corte dei conti, la somma dovuta dall'agente della riscossione sia pari all'importo iscritto a ruolo con aggiunta degli interessi e delle spese.

Con il comma 6 si prevede che l'ente creditore, qualora individui successivamente al discarico - nell'esercizio della propria attività istituzionale - l'esistenza di significativi elementi reddituali o patrimoniali riferibili agli stessi debitori può, a condizione che non sia decorso il termine di prescrizione decennale, sulla base di valutazioni di economicità e delle esigenze operative, riaffidare in riscossione le somme, comunicando all'agente della riscossione i nuovi beni da sottoporre a esecuzione, ovvero le azioni cautelari o esecutive da intraprendere. Le modalità di affidamento di tali somme sono stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. In tal caso, l'azione dell'agente della riscossione è preceduta dalla notifica dell'avviso di intimazione previsto dall'articolo 50 del DPR 602/1973.

Il comma 684, articolo 1 della legge di stabilità 2015 ridefinisce i termini di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità in relazione alle diverse epoche degli affidamenti dei ruoli all'agente della riscossione e prendendo in considerazione le comunicazioni relative a quote affidate ai concessionari dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2014. Si dispone che le comunicazioni di inesigibilità siano presentate entro il 31 dicembre 2017 per i ruoli consegnati nell'anno 2014 e, per quelli consegnati negli anni precedenti, entro il 31 dicembre di ciascun anno successivo al 2017, per singole annualità di consegna partendo dalla più recente, entro il 31 di-

cembre di ciascun anno successivo al 2017. Si affida poi ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il compito di regolare le modalità per l'erogazione dei rimborsi all'agente della riscossione, a fronte delle spese di cui al decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze 21 novembre 2000 (in GU n. 30 del 6 febbraio 2001), concernenti le procedure esecutive effettuate dall'anno 2000 all'anno 2010. Detti rimborsi saranno corrisposti in quote costanti e tenuto conto dei tempi di presentazione delle relative comunicazioni di inesigibilità.

Il comma 685 dispone, in deroga a quanto previsto dal comma 684, che la restituzione agli agenti della riscossione delle stesse spese, maturate negli anni 2000-2013 per le procedure poste in essere per conto dei Comuni, sia effettuata a partire dal 30 giugno 2018, in venti rate annuali di pari importo, con onere a carico del bilancio dello Stato. A tal fine, fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, si dispone che l'agente della riscossione presenti, entro il 31 marzo 2015, apposita istanza al Ministero dell'economia. A seguito dell'eventuale diniego del discarico, il recupero delle spese relative alla quota oggetto di diniego è effettuato mediante riversamento delle stesse all'entrata del bilancio dello Stato.

Il comma 686 prevede che, fino alla data di presentazione delle comunicazioni di inesigibilità, l'agente della riscossione resta legittimato ad effettuare la riscossione delle somme non pagate anche per le quote relative ai soggetti creditori che hanno cessato o cessano di avvalersi delle società del Gruppo Equitalia.

Il comma 687 dispone che le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2014 presentate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge di stabilità 2015, possano essere integrate entro i termini previsti dal co. 684. In tal caso, i controlli finalizzati all'accettazione o al rifiuto del discarico possono essere avviati solo decorsi i termini previsti dal comma 684.

Il comma 688 prevede che alle comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 di-

cembre 2014, si applicano le disposizioni di cui agli articoli 19 e 20 del decreto legislativo n. 112/1999 nel testo risultante dalle modificazioni apportate dalla legge di stabilità 2015. Si dispone inoltre che le quote inesigibili di valore inferiore o pari a trecento euro non siano assoggettate al controllo previsto dalla disciplina sul discarico per inesigibilità di cui all'articolo 19 del citato decreto legislativo, con l'esclusione delle quote afferenti alle risorse proprie tradizionali quali individuate in base al diritto comunitario.

7.2 Il nuovo ravvedimento per i tributi comunali

L'art. 1 comma 637 della legge di stabilità per il 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190), interviene a modificare la disciplina sul ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, introducendo ulteriori quattro ipotesi, dettagliate nelle nuove lettere *a-bis*), *b-bis*), *b-ter*) e *b-quater*)⁽³⁰⁾.

30 Decreto legislativo. 18-12-1997 n. 472 - Art. 13. Ravvedimento:

1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

All'articolo 13 viene aggiunto anche il nuovo comma 1-bis, il quale dispone che *"le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate"*. Ai tributi comunali sarebbero quindi applicabili le ipotesi di cui alle lettere a-bis) e b-quater). Si osserva in proposito che quest'ultima tipologia di ravvedimento risulta pressoché inapplicabile ai tributi comunali, salvo che in casi residuali e per decisione autonoma dell'ente, come si dirà nel seguito.

Risulta, pertanto, applicabile in modo generalizzato ai tributi comunali, la sola ipotesi di cui alla lettera a-bis), la quale prevede la riduzione della sanzione *"ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni"*.

Tale circostanza è stata anche recentemente confermata dalla Circolare n. 23/E del 9 giugno 2015 dell'Agenzia delle entrate, in cui si afferma che *"in considerazione del tenore letterale della disposizione, la previsione introdotta con la nuova lettera a-bis) trova applicazione anche con riferimento a tributi diversi da quelli amministrati dall'Agenzia delle entrate. In particolare, sentita la Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale del Dipartimento delle Finanze, rientrano nell'ambito applicativo della disposizione anche i tributi locali e regionali, tra cui le tasse automobilistiche."*

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere b-bis) e b-ter), si applicano ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

La disposizione fa riferimento ad un termine di 90 giorni collegato o alla data di presentazione della dichiarazione o, nel caso in cui la disciplina tributaria non preveda una dichiarazione periodica, alla data in cui doveva essere effettuato il versamento.

Sul tema, si ritiene anzitutto opportuno far presente che in tema di tributi locali (nello specifico IMU e TASI), l'obbligo dichiarativo deve essere assolto solo in occasioni circostanziate e ben precise ovvero qualora intervengano variazioni specifiche inerenti il possesso, la detenzione degli immobili, o ancora modifiche rilevanti ai fini della determinazione del tributo.

A tal fine quindi, con riferimento ai citati tributi, un'interpretazione sistematica e coordinata della nuova disposizione, riporta necessariamente alla circostanza di far decorrere la specifica ipotesi di cui alla lettera a-bis) dell'articolo 13 decreto legislativo 472/1997, unicamente con riferimento al termine dei 90 giorni decorrenti dal momento della scadenza di pagamento del tributo⁽³¹⁾.

Si ritiene infatti che la dichiarazione IMU, così come quella TASI, non può considerarsi dichiarazione periodica, in quanto non sussiste alcun obbligo normativo alla sua ripresentazione, nel caso in cui gli elementi che incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta non abbiano subito modifiche. Si tratta pertanto di dichiarazione episodica, che va presentata peraltro solo in determinate ipotesi precedentemente richiamate ed ampiamente esemplificate nelle istruzioni ministeriali al modello dichiarativo.

31 Sul tema si è espressa anche la citata Circolare n. 23/E dell'Agenzia delle entrate in cui si legge che: "le violazioni derivanti dall'omissione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione - quali, ad esempio, il carente od omesso versamento a saldo o in acconto ai fini delle imposte sui redditi e dei tributi locali e regionali - non sono commesse mediante la dichiarazione in quanto, rispetto a questa, mantengono una propria autonomia. Sebbene, infatti, il loro ammontare sia determinato nella dichiarazione - o determinabile per quanto concerne alcuni tributi locali e regionali, quali ad esempio l'IMU e la TASI - le relative violazioni si perfezionano non già con la presentazione della dichiarazione bensì con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento. Per tali violazioni, pertanto, il dies a quo per il ravvedimento di cui alla lettera a-bis) decorre da tale momento e non dal termine per la presentazione della dichiarazione."

Non appare, altresì, sufficiente a qualificare la dichiarazione IMU come periodica la circostanza che essa sia dichiarazione ultrattiva⁽³²⁾.

Per riassumere, in caso di omesso versamento del saldo IMU 2014, il contribuente, considerando che è già scaduto il termine per l'effettuazione del cosiddetto "ravvedimento sprint", le misure e i termini per sanare l'omissione possono essere così riassunti:

- entro il 15 gennaio 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad un decimo del 30%, ovvero il 3% (lett. a);
- entro il 16 marzo 2015, con l'applicazione della sanzione ridotta ad un nono del 30%, ovvero il 3,33% (lett. a-bis);
- entro il 16 dicembre 2015, con l'applicazione di una sanzione pari ad un ottavo del 30%, quindi 3,75% (lett. b).

Per quanto riguarda l'ipotesi introdotta con la lettera b-*quater*, va in primo luogo osservato che il richiamo all'articolo 24 alla legge n. 4 del 1929, evoca una norma pur generale ("24. *Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*"), ma non esplicitamente collegata ai tributi di competenza comunale. Tuttavia, possono essere individuate fattispecie residuali alle quali la sanzione innovata (il 20% del minimo) può essere collegata nell'ambito del sistema tributario comunale. Si tratta dei casi in cui l'attività di accertamento sul territorio da parte di operatori comunali (vigilanza urbana o funzionari accertatori ex comma 179 della legge n. 296 del 2006) porta, in effetti, alla constatazione di situazioni, stati di fatto o comportamenti destinati ad innescare un formale accertamento tributario per insufficiente o omesso pagamento. In questo caso, appare ragionevole che il Comune, nella propria autonomia, consenta al contribuente di usufruire dell'incentivazione alla regolarizzazione insita nell'abbattimento al 20% della sanzione. La base di riferimento dell'importo del ravvedimento andrà naturalmente indivi-

³² Per gli aspetti di dettaglio relativi alle considerazioni appena svolte si rimanda alla lettura della Nota Ifel sul "Nuovo ravvedimento per i tributi comunali" disponibile all'indirizzo internet <http://www.fondazioneifel.it/appuntamenti-e-news/item/2328-nota-ifel-sul-nuovo-ravvedimento-per-i-tributi-comunali>.

duata a seconda della specifica disciplina delle sanzioni di ciascun tributo. Infine, si ricorda che in sede di ravvedimento operoso, oltre al versamento dell'imposta e delle sanzioni, vanno assolti anche gli interessi moratori che maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni. Il tasso di interesse legale applicabile va calcolato con la regola del *pro - rata temporis*, sulla base dei tassi in vigore nei singoli periodi, quindi l'1% annuo, per il periodo 16-31 dicembre 2014, e lo 0,5% annuo dal 2015 (come stabilito dal decreto del Ministero dell'Economia dell'11 dicembre 2014).

8 Quota devoluta ai Comuni per attività di partecipazione all'accertamento dei tributi erariali

Il mantenimento degli strumenti di partecipazione comunale al contrasto all'evasione fiscale, che si sono sviluppati negli ultimi anni attraverso le "segnalazioni qualificate" all'Agenzia delle entrate, in materia di Irpef, IVA, Ires e Imposta di registro, ha potuto godere di un significativo impulso dall'articolo 1, co.12-*bis* del decreto-legge n. 138 del 2011, che assegnava al Comune il 100% del maggior gettito riscosso dallo Stato a seguito di segnalazione comunale.

Il comma 702 della legge di Stabilità 2015 aveva invece portato al 55% la quota di compartecipazione, ordinariamente prevista al 50% dal decreto legislativo n. 23 del 2011. L'ultimo decreto "Milleproroghe" (decreto-legge n. 192 del 2014), ha infine disposto - anche a seguito di sollecitazione da parte di ANCI - che fino al 31 dicembre 2017 la quota devoluta ai Comuni relativa al maggior gettito riscosso a seguito dell'attività di partecipazione all'accertamento dei tributi erariali è pari al 100% (articolo 10, comma 12-*duodecies*).

Le risorse dei Comuni per il 2015

4

Nel corso del 2015, i criteri di alimentazione e riparto del Fondo di solidarietà comunale hanno subito modifiche determinate da due elementi di cambiamento:

- a) l'avvio della redistribuzione "*perequativa*" di una parte delle assegnazioni mediante uno schema basato sulla "differenza tra le capacità fiscali e i fabbisogni standard" di ciascun Comune;
- b) il consolidamento, sulla base di norme ulteriormente innovate, della riduzione delle assegnazioni per i Comuni coinvolti dalla diversa disciplina dell'IMU sui terreni agricoli di territori già considerati montani, modificata a partire dal dl n. 66 del 2014 e poi con il dl n. 4 del 2015 (cfr. paragrafo 1 del capitolo precedente).

È inoltre proseguito il percorso di significativa riduzione di risorse avviato tra il 2010 e il 2011 dal dl n. 78 del 2010 e dal dl n. 201 del 2011 (anticipazione dell'IMU), aggravato tra il 2013 e il 2015 con i tagli collegati alla *spending review* (dl n. 95 del 2012 e dl n. 66 del 2014). L'ulteriore taglio deciso con la Legge di stabilità 2015 risulta pari a 1.200 mln. di euro, in ragione delle risorse standard assegnate a ciascun ente. Nel complesso, tra il 2011 e il 2015 la riduzione delle risorse raggiunge i 9 miliardi di euro, come riportato dalla tabella 1.

Tabella 1. La manovra del comparto comunale 2010 - 2015
Valori correnti in milioni di euro e procapite

	v.a.	p.c.
Totale manovra	11.910	204
<i>di cui Patto e nuova contabilità</i>	3.308	57
<i>di cui taglio trasferimenti</i>	8.602	147
<i>"Costi della politica"</i>	118	2
<i>Taglio D.L. 78/2010</i>	2.500	43
<i>Taglio D.L. 201/2011</i>	1.450	25
<i>Taglio D.L. 95/2012</i>	2.600	45
<i>Taglio da revisione IMU cat. D</i>	171	3
<i>Taglio D.L. 66/2014</i>	563	10
<i>Taglio L. Stabilità 2015</i>	1.200	21

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno e MEF

I Comuni hanno dunque assicurato un rilevante contributo al risanamento della finanza pubblica, come peraltro ormai riconosciuto da ISTAT, Corte dei Conti e Banca d'Italia. Nonostante ciò e sebbene prenda avvio la riforma della contabilità pubblica, che di per sé comporta importanti restrizioni nei *budget* di spesa comunale, lo sforzo richiesto al comparto per il 2015 ammonta a 1.500 mln. di euro, comprensivi delle "code" di riduzione previste da leggi precedenti, a fronte di un primo allentamento di vincoli sul versante del Patto di stabilità (cfr. Capitolo 2).

1 Il Fondo di solidarietà comunale 2015

L'importo del Fondo di Solidarietà Comunale 2015 è determinato a partire dalle somme previste per il medesimo Fondo nel 2014, come di seguito illustrato:

- A. l'FSC viene alimentato da parte di ciascun Comune delle Regioni a statuto ordinario e delle Isole in quota fissa, pari al 38,2% dell'IMU cal-

colata ad aliquota e detrazione di base. L'FSC viene ripartito sulla base della differenza tra il totale delle risorse base di riferimento (16.748,7 mln. di euro per il 2014) e la somma delle entrate da IMU ad aliquota di base (al netto della quota di alimentazione dell'FSC) e delle entrate da TASI ad aliquota di base, previa applicazione delle variazioni di cui al successivo punto B.

Si deve osservare che le variazioni dovute alla revisione dei criteri di imponibilità dei terreni montani non producono mutamenti nelle risorse di riferimento 2014 e che le relative variazioni sull'FSC si applicano a valle del procedimento, rendendo così più agevole l'eventuale variazione dei gettiti stimati (e quindi la conseguente e opposta variazione degli importi dell'FSC per i Comuni coinvolti), che potrà derivare dalla revisione delle stime prevista dal dl n. 4 del 2015.

- B. Le risorse così determinate sono modificate per le variazioni dovute:
- a) al taglio ex articolo 16 del dl 95/2012, pari a 100 mln. di euro;
 - b) al taglio ex articolo 47 del dl 66/2014, pari a 187,8 mln. di euro;
 - c) all'attribuzione di 30 mln. di euro, per effetto del venir meno della riduzione per "minori non accompagnati" disposta per un solo anno dal comma 203 della Legge di stabilità 2014;
 - d) alla riduzione prevista dalla Legge di stabilità 2015, pari a 1.200 mln. di euro.

Si ottiene così un ammontare pari a 4.379 mln. di euro, di cui 3.741 mln. riferibili ai Comuni delle Regioni a statuto ordinario e 638 mln. ai Comuni della Sicilia e della Sardegna⁽¹⁾.

1 Va segnalato che l'erogazione del fondo risente inoltre dell'accantonamento di 20 milioni di euro da destinarsi alle eventuali rettifiche delle stime IMU e TASI o delle assegnazioni particolari riconosciute ai Comuni a titolo di ristoro di riduzioni fiscali disposte dalla legge tra il 2013 e il 2014 ("immobili-merce", riduzione dei moltiplicatori per i terreni agricoli condotti direttamente, ecc.).

Tabella 2. Tagli alle risorse 2015 e processo di definizione del Fondo di solidarietà comunale per il 2015

Valori in milioni di euro

FSC 2014	5.801
Taglio D.L. 95/2012	-100
Taglio D.L. 66/2014	-188
Taglio L.Stab 2015 comma 435	-1.200
Attribuzione ex comma 203 L. Stab 2014	30
Importo residuale (accantonamento 2014)	35
FSC 2015	4.379
<i>di cui ISOLE</i>	<i>638</i>
<i>di cui RSO</i>	<i>3.741</i>
<i>80% FSC storico</i>	<i>2.993</i>
<i>20% FSC perequato</i>	<i>748</i>
Quota accantonamento 2015	-20
FSC 2015 finale	4.359
Taglio montani 2015	-265
FSC 2015 spettante	4.094

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno

Va osservato che a seguito dei tagli aggiuntivi intervenuti il Fondo, alimentato per 4,7 mld. dall'IMU comunale, viene distribuito per 4,3 mld., con la conseguenza che il comparto dei Comuni contribuisce per 380 milioni di euro alla finanza pubblica attraverso il proprio gettito IMU.

Si precisa infine che l'assenza di sostanziali modifiche al regime fiscale IMU e TASI, tra il 2014 e il 2015, permette di determinare con sufficiente precisione il valore del Fondo di solidarietà spettante a ciascun Comune, applicando al Fondo 2014 le variazioni sopra indicate.

C. La variazione perequativa riguarda i soli Comuni delle Regioni a statuto ordinario, non essendo applicati i fabbisogni standard agli enti delle Regioni Siciliana e Sardegna. L'80% dell'importo del FSC riguardante i territori delle RSO (circa 3.741 mln. di euro) viene distribuito tra i Comuni sulla base delle risorse storiche di riferimento, il restante 20% dell'FSC viene redistribuito tra i Comuni sulla base della differenza tra capacità fiscali e fabbisogni standard ex articolo 3, comma 3, del dl n. 78 del 2015.

La nuova disposizione prevede inoltre, per l'anno 2015, che l'ammontare della capacità fiscale dei Comuni, da considerare ai fini della perequazione, sia determinato in misura pari all'ammontare complessivo delle risorse riconducibili all'IMU e alla TASI ad aliquota standard, nonché a titolo di FSC netto per il 2015 (differenza tra FSC spettante e quota di alimentazione attraverso il gettito IMU). Tale misura è pari al 45,8% dell'ammontare complessivo della capacità fiscale standard stimata nel 2014⁽²⁾: circa 14,1 miliardi di euro sul totale di circa 31 mld. di euro complessivi.

Per i Comuni della Sicilia e della Sardegna, invece, la distribuzione dell'intero ammontare dell'FSC segue il criterio delle risorse di riferimento.

D. L'attribuzione delle due quote avviene calcolando l'intero Fondo spettante sulla base di metodi differenti: il criterio storico, senza l'applicazione di alcuno schema perequativo; il criterio perequativo, con applicazione integrale dello schema di perequazione e senza alcun riferimento alle risorse storiche. L'assegnazione è pari alla somma dell'80% del Fondo calcolato in base al primo criterio e del 20% del Fondo calcolato in base allo schema perequativo.

2 Tagli alle risorse ed effetti perequativi sul Fondo di solidarietà 2015

La determinazione dei tagli e la prima attuazione dello schema perequativo, menzionati al paragrafo precedente, necessitano di più specifici chiarimenti.

2.1 La determinazione dei tagli

Alcune norme precedenti hanno effetto sul 2015, per importi relativamente minori.

² Ved. il documento "La stima della capacità fiscale dei Comuni": http://www.finanze.gov.it/export/download/novita2014/Relazione_capacitax_fiscale_03112014.pdf

È il caso, in primo luogo, del dl n. 95 del 2012, che prevedeva - a seguito di successive modifiche - una riduzione di risorse incrementale pari per il 2015 a 100 milioni di euro. Tale riduzione si applica - come da ultimo sancito dal dl n. 78 del 2015 - in diretta proporzione del taglio consolidatosi per effetto dello stesso dl 95 nel 2014 per complessivi 2,5 miliardi di euro. Tale riproporzionamento, nel tener conto delle esclusioni a suo tempo stabilite a favore degli enti colpiti dal terremoto dell'Abruzzo (2009), non può portare a restituzione di risorse già oggetto di riduzione (dl n. 78, art. 7, co. 3).

In secondo luogo, il taglio previsto dal decreto-legge n. 66 del 2014 (art. 47, co.9) ammonta per il 2015 a 187,8 milioni di euro a carico dei Comuni delle Regioni a statuto ordinario, della Sicilia e della Sardegna. Tale importo si aggiunge alla quota di 375,6 mln di euro imposta per il 2014. Anche in questo caso il DM del 26 febbraio 2015, confermando la proposta dell'ANCI sui criteri di riparto del taglio 2014 di cui alla Conferenza Stato-Città ed autonomie locali del 5 agosto 2014, attribuisce la riduzione incrementale 2015 con gli stessi criteri dell'anno precedente. Lo schema di riparto viene però integrato prevedendo la mitigazione del taglio a favore dei 36 Comuni delle province di Lucca e Massa-Carrara colpiti da eventi sismici del 2013, individuati con Delibera della Giunta Regionale della Toscana n. 518 del 28 giugno 2013, a seguito della delibera del Consiglio dei Ministri del 26 giugno 2013. Tale modifica consente di estendere anche a questi territori benefici analoghi a quelli già accordati nel 2014 agli enti colpiti dagli eventi sismici del 2009 (Abruzzo) e 2012 (Emilia Romagna, Lombardia e Veneto)³. Al fine di soddisfare tale istanza, la metodologia adottata per il calcolo del taglio da operare nel 2015 sui Comuni terremotati della Toscana consiste nell'azzerare il taglio incrementale ordinariamente previsto per il 2015, accordando così un beneficio complessivo sul biennio 2014-15 pari a circa un terzo della riduzione altrimenti prevista.

3 Tale intervento riflette, peraltro, la riduzione del taglio previsto dal comma 436 della Legge di stabilità 2015 per gli enti terremotati.

La riduzione di 1.200 mln. di euro prevista dal comma 435 della Legge di stabilità 2015 viene infine commisurata alle “risorse di riferimento” di ciascun ente, come da ultimo precisato dall’articolo 3, comma 4, del dl 78 del 2015. Le risorse di riferimento, nozione correntemente utilizzata dal Ministero dell’Interno per l’esposizione dei dati del FSC, sono determinate dalla somma dei seguenti elementi:

- a) gettito relativo al 2014 dell’IMU di competenza comunale ad aliquota base comunicato dal Mef, al netto della quota di alimentazione dell’FSC 2014;
- b) gettito relativo al 2014 della TASI ad aliquota base comunicato dal Mef;
- c) importo relativo all’FSC 2014, al netto della riduzione di risorse applicata per l’anno 2014 in base all’articolo 47, comma 8 del dl 66 del 2014.

La riduzione in questione è pari a circa il 7% delle risorse come sopra determinate.

Ai Comuni terremotati di Emilia Romagna, Lombardia, Veneto e Abruzzo viene concesso (sempre a seguito di una modifica apportata dal dl n. 78/2015) l’esclusione integrale dal taglio, mentre ai Comuni toscani colpiti dal terremoto in Garfagnana del 2013 resta assegnato lo sgravio del 50% rispetto al taglio di risorse che avrebbero ordinariamente subito, come già previsto dal comma 436 della Legge di stabilità 2015. Le riduzioni in questione sono riproporzionate a carico della generalità dei Comuni.

2.2 Lo schema perequativo

L’avvio del dispositivo perequativo era stato previsto dal 2014 e poi prorogato al 2015, anche in considerazione della necessità di disporre di un quadro applicabile delle capacità fiscali di ciascun Comune, il cui calcolo è intervenuto solo nel corso del 2014.

Il nuovo meccanismo di riparto perequativo, descritto nella nota metodologica MEF-SOSE del 30 marzo 2015, si basa su un “coefficiente di ripar-

to” che tiene conto della differenza tra capacità fiscali standard dei Comuni e rispettive risorse di riferimento, queste ultime ottenute basandosi per il 70% sui fabbisogni standard e per il restante 30% sulla popolazione. Tale meccanismo, una volta entrato a regime, farà in modo che il 70% del FSC servirà alla perequazione basata sulla differenza tra le capacità fiscali e i fabbisogni standard, mentre il restante 30% del FSC servirà al riparto basato sulla capacità fiscale pro capite.

Sebbene l’FSC 2015 ammonti nell’area RSO a 3,7 mld. di euro, per l’esercizio finanziario in corso il perimetro della perequazione è pari a ben 14 mld., corrispondenti al totale delle risorse storiche di riferimento 2015 al netto dei tagli nel frattempo intervenuti. Gli effetti redistributivi tra i singoli Comuni sono tuttavia considerevoli già nell’immediato, con l’applicazione del meccanismo limitato al 20%, cioè circa 748 mln. di euro. Ciò avviene in quanto i coefficienti di riparto sono calcolati sulla base delle differenze tra risorse standard e capacità fiscali, i cui totali risultano quattro volte maggiori dell’attuale FSC

Le tabelle che seguono mostrano come per un rilevante numero di Comuni la soluzione adottata comporta un impatto molto severo. Pertanto, anche alla luce di tali considerazioni, si ritiene che lo schema di riparto utilizzato necessiti di importanti correttivi, in primo luogo per quanto concerne le scelte sul percorso di applicazione del nuovo regime perequativo, nel rispetto della gradualità necessaria richiamata dalla Legge n. 42 del 2009 (art. 2, co.2. lett. m; art. 21, co.1, lett. d ed e). Tale criticità riguarda in particolare i Comuni di minori dimensioni (cfr. Tab. 3), in ragione del maggiore grado di rigidità manifestato sulla parte corrente del bilancio, che comporta inevitabilmente maggiori difficoltà nella fase di gestione finanziaria del taglio alle risorse.

Tabella 3. Effetti perequativi 2015 per classe demografica Valori assoluti in euro e procapite			
		Effetto perequazione anno 2015	
Classe demografica	N. Comuni	v.a.	p.c.
1 - Fino a 1.000 abitanti	1.610	-8.569.702	-8,9
2 - da 1.001 a 5.000	2.986	-35.206.320	-4,2
3 - da 5.001 a 10.000	1.013	46.902	0,0
4 - da 10.001 a 20.000	619	4.399.733	0,5
5 - da 20.001 a 60.000	348	7.763.690	0,6
6 - da 60.001 a 100.000	51	-6.032.151	-1,4
7 - da 100.001 a 250.000	27	-1.651.864	-0,4
8 - Oltre 250.000 abitanti	10	39.249.712	4,2
Totale	6.664	0	0,0

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno

Tabella 4. Effetti perequativi 2015 per incidenza percentuale rispetto alle risorse di riferimento 2014 Valori percentuali, assoluti e procapite			
		Effetto perequazione anno 2015	
Effetto in % delle risorse di riferimento 2014	N. Comuni	v.a.	p.c.
1- da -9,3% a -6%	83	-13.959.068	-48,2
2- da -6% a -3%	769	-41.634.063	-16,7
3- da -3% a -1,3%	1.834	-71.332.157	-6,9
4- tra -1,3% e +1,3%	2.894	-675.730	0,0
5- da +1,5% a +3%	697	45.230.467	5,1
6- da +3% a +6%	327	75.191.028	10,6
7- da +6% a +11,3%	60	7.179.524	11,4
Totale	6.664	0	0

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno

3 Riduzione “compensativa” per nuovo regime fiscale dei terreni montani

Il passaggio ai nuovi criteri di esenzione dei terreni montani e collinari ha comportato una riduzione “compensativa” a valere sul Fondo di solidarietà comunale per i Comuni coinvolti dall’intervento. Il maggior gettito inizialmente previsto ammontava a 350 milioni di euro (DM Mef 28 novembre 2014), successivamente riformulato in misura pari a 269 milioni di euro per il 2015 e a 230 milioni per il 2014 (dl n. 4 del 2015). La differenza tra i valori 2015 e 2014 è dovuta all’operare del comma 4, dell’art. 1, del DL n. 4 del 2015, che dispone il mantenimento dell’esenzione dal pagamento dell’IMU 2014 sulla base dei criteri stabiliti dal DM 28 novembre 2014.

In questo modo, il legislatore ha opportunamente introdotto per il 2014 una clausola di salvaguardia, operante per quei terreni esenti in applicazione dei criteri definiti dal DM 28 novembre 2014 che sarebbero risultati, invece, imponibili per effetto dell’applicazione della nuova normativa, definita a inizio 2015 dal citato dl n. 4.

Con riferimento alla ripartizione delle variazioni compensative, l’art. 1, co. 9-*quinquies* del dl 4 prevede un meccanismo di verifica dell’effettivo gettito IMU riscosso dai Comuni nell’anno 2014, volto ad una migliore ripartizione delle stime tra i Comuni coinvolti, fermo restando l’ammontare complessivo dei tagli. Tale verifica è stata poi adottata nel mese di luglio 2015, facendo emergere uno scostamento negativo tra il gettito rilevato e le stime ministeriali pari a circa il 50% (115 mln. di incassi a fronte dei 230 mln. stimati) e potendo assegnare un contributo parzialmente compensativo dello scostamento pari a 57, 5 milioni di euro, in applicazione dell’articolo 8, comma 10 del dl n. 78 del 2015.

Va ricordato che la revisione in questione riguarda il solo esercizio 2014, mentre per l’analogo scostamento riguardante il 2015 è necessaria l’emanazione di una norma apposita (con auspicabile stanziamento delle relative risorse), che l’ANCI ha proposto in occasione dell’esame parlamentare, attualmente in corso, del dl 154 del 2015.

Va infine segnalato che - sulla base delle informazioni allo stato disponibili sul ddl Stabilità 2016 - dal prossimo anno l'intera operazione riguardante i terreni montani verrà azzerata, con il ritorno dei criteri di esenzione applicati fin dall'introduzione dell'ICI e la restituzione ai Comuni delle somme decurtate dal Fondo di solidarietà.

4 Ulteriori assegnazioni di risorse

Come avvenuto già negli anni precedenti, le continue modifiche all'assetto della fiscalità locale hanno richiesto la necessità di assegnare ulteriori risorse esterne al FSC, alcune delle quali di natura strutturale e permanente:

- sono confermate per un importo di 116,5 mln. di euro le assegnazioni già previste dalla legge di stabilità 2014 per quanto concerne il ristoro di riduzioni del gettito IMU dovute all'abolizione dell'imposta sui fabbricati rurali strumentali (ad esclusione della quota riconducibile ai fabbricati D10 già assegnati allo Stato), nonché alla riduzione del moltiplicatore da 110 a 75 dei terreni posseduti da agricoltori professionali iscritti alla previdenza agricola;
- va inoltre considerato l'ulteriore contributo di 472,5 milioni di euro previsto dall'art. 8, co. 10, del dl n. 78 del 2015. La nuova disposizione rappresenta l'accoglimento parziale della proposta ANCI di ripristinare il fondo integrativo di 625 mln di euro, a fronte del persistere dei vincoli alla manovrabilità delle aliquote con il passaggio IMU-TASI del 2014; tale contributo è destinato agli Enti già beneficiari del contributo di 625 mln., in proporzione di quanto a suo tempo riconosciuto a ciascuno di essi. Vengono così parzialmente soddisfatte le esigenze di un'ampia fascia di Comuni (circa 1.800) di ricostituire il gettito già acquisibile con il previgente regime IMU, per effetto dei più stringenti limiti all'aliquota massima. Il contributo in questione, però, deve essere escluso dalle entrate che rilevano ai fini del Patto di stabilità interno per il 2015;

- la stessa norma destina una quota di 57,5 mln. al ristoro parziale del minor gettito derivato dalla revisione dei requisiti di imponibilità dei terreni agricoli collinari, valutato a seguito della revisione disposta con il dl n. 4 del 2015 in circa 115 mln. di euro. Anche questo contributo deve essere escluso dalle entrate che rilevano ai fini del Patto di stabilità interno per il 2015;
- con il dl n. 78 del 2015 è stata accolta la proposta ANCI di assegnare una quota delle disponibilità residue da accantonamenti FSC 2014 (circa 29 mln. di euro) agli enti colpiti dall'applicazione dello schema perequativo all'FSC 2015 (art. 3, co. 4-*bis*), con riduzioni maggiori dell'1,3% delle risorse di riferimento. Il riparto è stato concordato nella Conferenza Stato-Città ed autonomie locali del 1° ottobre u.s. e ha comportato assegnazioni a favore di 2.686 Comuni, dei quali l'85% con popolazione inferiore a 5.000 abitanti (cfr. Tab. 4). Il ristoro medio destinato ai Comuni maggiormente penalizzati dall'ulteriore taglio perequativo (riduzione di oltre il 3% delle risorse di riferimento) è pari a circa un terzo del taglio subito, come riepilogato nella tabella 5;

Tabella 5. Numero di comuni con effetto perequativo oltre il +/- 1,3% delle risorse di riferimento e contributo pro capite assegnato

	Con effetto perequativo >1,3%	Con effetto perequativo <= -1,3%	Contributo pro capite
1 - Fino a 1.000 ab.	72	941	2,8
2 - da 1.001 a 5.000	284	1.351	1,4
3 - da 5.001 a 10.000	372	192	0,7
4 - da 10.001 a 20.000	227	117	0,5
5 - da 20.001 a 60.000	116	61	0,3
6 - Oltre 60.000 ab.	13	24	0,0
Totale	1.084	2.686	0,5

Fonte: elaborazioni IFEL su dati Ministero dell'Interno

- in fase di conversione del dl 4/2015 è stato introdotto il comma 1-*bis* all'articolo 1, che ha previsto a decorrere dal 2015 una detrazione di 200 euro in favore degli imprenditori agricoli professionali e coltivatori diretti per i rispettivi terreni ricadenti nei Comuni che hanno perso il diritto all'esenzione per effetto dello stesso dl n.4 (allegato A). Il comma 9-*bis* del provvedimento riconosce pertanto un contributo di 15,3 mln. di euro, finalizzato alla compensazione della nuova detrazione. Lo schema di riparto del contributo è in fase di emanazione.

Restano evidentemente ferme le assegnazioni regolate da specifici provvedimenti di legge, come ad esempio l'onere da mutui residui a carico dello Stato, il rimborso delle agevolazioni statali sull'addizionale IRPEF (cedolare secca e detassazione del salario di produttività, ecc.) ed altre assegnazioni minori.

**L'attuazione
del nuovo
sistema contabile
degli Enti locali**

5

Premessa

Dopo tre anni di sperimentazione, il 1° gennaio 2015 è entrato in vigore il nuovo sistema di contabilità delle amministrazioni locali e regionali, che poggia sull'assunto che le amministrazioni pubbliche debbano essere sottoposte a regole contabili uniformi e debbano avere sistemi simili di controllo, così da rendere possibili comparazioni tra amministrazioni appartenenti al medesimo livello di governo e tra livelli di governo diversi. L'esigenza di armonizzazione dei bilanci della Pubblica Amministrazione, introdotta fin dall'approvazione della Legge Delega sul federalismo fiscale (legge n. 42 del 5 maggio 2009) e della Legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196 del 31 dicembre 2009), è divenuta realtà con l'approvazione del decreto legislativo n. 118 del 2011, successivamente integrato e modificato dal decreto legislativo n. 126 del 2014.

Il decreto legislativo n. 118 del 2011 ha, tra l'altro, previsto un periodo di sperimentazione⁽¹⁾, avviato fin dal 2012, finalizzato a verificare la rispondenza della riforma contabile alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e ad individuarne le eventuali criticità e le conseguenti modifiche,

1 Contenuti, tempi ed obiettivi della sperimentazione sono stati definiti nel decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 21 dicembre 2011.

così da pervenire ad una più efficace disciplina della materia. Inizialmente prevista della durata di due anni (2012-2013), la sperimentazione è stata successivamente prorogata di un anno, posticipando così il termine di entrata in vigore della nuova disciplina contabile al 2015.

La riforma è accompagnata da due novità rilevanti: la sperimentazione appunto, ossia la volontà di “testare” le nuove regole contabili e i nuovi schemi di bilancio su un campione (volontario) di enti, utilizzando quindi un approccio bottom up. La sperimentazione è stata un’esperienza indubbiamente complessa, anche da un punto di vista organizzativo, ma di assoluto valore, come confermano i numeri degli enti sperimentatori (64 nel 2012, cresciuti a 405, di cui 373 Comuni, nel 2014) e il testo definitivo della riforma. Confrontando infatti quest’ultimo con la versione sperimentale dei principi contabili, degli schemi di bilancio e del piano dei conti integrato appare con grande evidenza il lavoro svolto nei tre anni di sperimentazione nell’attività di verifica, approfondimento metodologico ed adeguamento delle norme e dei principi contabili.

Inoltre, diversamente dal passato, il sistema contabile delineato rappresenta un nuovo punto di partenza, piuttosto che di arrivo, suscettibile di progressivi miglioramenti grazie alla previsione di un’apposita commissione (“Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriale”, o Commissione Arconet) il cui compito è monitorare l’attuazione del nuovo sistema e suggerire, sulla base della concreta applicazione da parte di tutti gli enti, modifiche ed integrazioni ai principi contabili applicati. Il legislatore, per rendere agevoli e rapide le modifiche suggerite dalla Commissione Arconet, ha previsto procedure di approvazione che, da un lato, garantiscono il presidio delle autonomie attraverso il parere in Conferenza Unificata e, dall’altro, consente l’immediata applicazione delle correzioni ritenute funzionali al continuo perfezionamento del sistema nel suo insieme.

1 Il peso della riforma contabile nella manovra finanziaria

La normativa sull'armonizzazione della contabilità pubblica comporta un importante riassetto negli equilibri contabili dei Comuni, con rilevanti effetti sui bilanci.

In particolare, il primo atto dell'applicazione dei nuovi principi è costituito dal riaccertamento straordinario dei residui attivi (e passivi), al fine di pervenire ad una gestione più aderente all'effettiva dinamica delle entrate e dei rispettivi incassi (così come delle spese e dei rispettivi pagamenti). A seguito di questa operazione, e poi di anno in anno, la massa di residui in bilancio che eccede la dimensione di ragionevoli previsioni di realizzo, anche posposto nel tempo, viene sterilizzata attraverso la formazione del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), che si sostanzia in una contrazione della spesa di pari importo. La costituzione dell'FCDE è di per sé una manovra finanziaria restrittiva di dimensioni rilevanti, che si aggiunge ai vincoli - pur attenuati - posti dal Patto di stabilità interno. Come ampiamente argomentato nel capitolo 2 di questa pubblicazione, la proposta di revisione dei criteri e della definizione degli obiettivi finanziari per il 2015-2018, oggetto dell'Intesa sancita in Conferenza Stato-città ed autonomie locali del 19 febbraio 2015, e recepita nell'art. 1 del decreto-legge n. 78 del 2015, tiene conto delle esigenze di un adeguamento alle mutate condizioni della finanza comunale.

L'obiettivo finanziario 2015 per ciascun Comune è infatti pari alla somma tra l'obiettivo del Patto di stabilità interno, rideterminato sulla base della nuova metodologia, e l'importo dell'FCDE accantonato nel bilancio di previsione. Tale schema operativo di gestione della manovra incoraggia la piena applicazione della riforma contabile, evitando qualsiasi tipo di penalizzazione agli enti che dovessero decidere di accantonare all'FCDE percentuali superiori a quelle minime previste dalla Legge di stabilità. Il Comune ha la facoltà di modulare, in piena autonomia, tra le due componenti interessate (obiettivo programmatico ed accantonamento per dubbia esigibilità), il valore dell'obiettivo finanziario utile al rispetto degli

obblighi di finanza pubblica posti a suo carico per il 2015. In tal modo si disincentivano possibili tendenze alla sottovalutazione delle entrate non riscuotibili, incentivando, evidentemente, la completa emersione del proprio FCDE: maggiore è quest'ultimo importo, minore sarà quello del saldo utile ai fini del rispetto del Patto di stabilità interno, fermo restando il valore complessivo a carico dell'ente.

2 L'attuazione della riforma contabile nella gestione finanziaria

La nuova disciplina dell'armonizzazione rivoluziona le modalità di gestione e rendicontazione contabile fino ad oggi in uso negli Enti locali.

In questi primi mesi di applicazione del nuovo regime, due sono state le maggiori criticità rilevate dagli enti: il riaccertamento straordinario dei residui e l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità. L'applicazione dei nuovi principi contabili relativamente a questi due aspetti può aver comportato una situazione di disequilibrio esclusivamente derivante dalla modifica delle modalità di contabilizzazione delle entrate e delle spese stabilite dalla riforma contabile. La complessità di tali adempimenti, che coinvolgono tutta la struttura amministrativa e gestionale dell'ente, unitamente alla necessaria predisposizione di nuovi software gestionali e ai numerosi adempimenti amministrativi richiesti ai Comuni in un medesimo arco temporale, hanno reso sicuramente complesso l'avvio della riforma.

Nella Legge di stabilità 2015 e nei primi mesi del 2015, sulla base delle considerazioni precedenti e delle effettive difficoltà cui si sono trovati i Comuni in relazione all'applicazione del nuovo sistema, diverse sono state le modifiche e le integrazioni apportate ai principi contabili finalizzate ad evitare che il passaggio dalla vecchia alla nuova contabilità determinasse situazioni di difficile sostenibilità per singoli enti. Così, sono state introdotte soluzioni al fine di graduare l'impatto derivante dall'attività di riaccertamento straordinario e dalla costituzione dell'FCDE.

Con riguardo a quest'ultimo aspetto, il comma 509 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015 ha introdotto modifiche al principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (allegato 4/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011). Il nuovo paragrafo 3.3 dispone una maggiore gradualità per gli Enti locali nell'applicazione delle disposizioni riguardanti l'accantonamento all'FCDE, iscritto nel bilancio di previsione a partire dal 2015, prevedendo, in particolare, che la quota dell'accantonamento da stanziare in bilancio sia ridotta ad almeno il 36% dell'importo quantificato nell'apposito prospetto riguardante l'FCDE. Tale quota è invece pari al 55% per gli Enti locali che hanno partecipato alla sperimentazione. Nel 2016 la soglia minima di stanziamento di bilancio riguardante l'FCDE sale al 55% dell'accantonamento per tutti gli enti. Nel 2017 tale soglia viene fissata al 70% e nel 2018 all'85%. A decorrere dal 2019 l'accantonamento al Fondo è effettuato per l'intero importo.

Tale gradualità di accantonamento, non essendo prevista anche in sede di rendiconto, ha creato problemi di sostenibilità, perché la differenza tra la quota finanziata nel bilancio di previsione e la quota da accantonare a rendiconto, ossia il maggiore disavanzo derivante dall'aver previsto in sede di bilancio di previsione un accantonamento inferiore al 100%, non poteva essere ammortizzato in 30 anni, come invece previsto per l'eventuale disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Così, al fine di prevedere una gradualità di applicazione dell'FCDE anche al rendiconto, in sede di Commissione Arconet è stata discussa ed approvata una modifica al principio contabile della competenza finanziaria potenziata. Alla luce delle difficoltà di applicazione delle regole riguardanti la gestione dei residui attivi e del Fondo crediti di dubbia esigibilità, il decreto del 20 maggio 2015 del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'Interno e la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli Affari regionali modifica il paragrafo 3.3 del principio contabile della competenza finanziaria prevedendo che, nei ren-

diconti 2015-2018, la quota accantonata nel risultato di amministrazione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità possa essere determinata per un importo non inferiore risultante dalla seguente somma algebrica:

+	Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce
-	gli utilizzi del Fondo crediti di dubbia esigibilità effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti
+	l'importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione per il Fondo crediti di dubbia esigibilità, nell'esercizio cui il rendiconto si riferisce

L'integrazione della norma in tale direzione garantisce che il differenziale tra lo stanziamento in sede di bilancio di previsione a titolo di FCDE e l'accantonamento dello stesso in sede di rendiconto non determini un peggioramento del risultato di amministrazione degli esercizi nei quali è previsto, in via normativa, tale differenziale, ossia per gli esercizi 2015-2018.

Inoltre, sempre con riferimento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, il decreto interministeriale stabilisce che se i residui attivi sono stabili nel tempo, nella quota del risultato di amministrazione accantonata per il Fondo crediti di dubbia esigibilità confluisce solo la parte del fondo accantonato nel bilancio di previsione di importo pari agli utilizzi del Fondo crediti a seguito della cancellazione o dello stralcio dei crediti dal bilancio. Al fine di consentire la continuità dell'attività amministrativa e la sostenibilità dell'applicazione della riforma, in tema di copertura dell'eventuale disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 in conseguenza del riaccertamento straordinario dei residui e del primo accantonamento all'FCDE, la Legge di stabilità 2015 ha introdotto ulteriori significative modifiche alla disciplina prevista dal decreto legislativo n. 118 del 2011

integrato e corretto dal decreto legislativo n. 126 del 2014. Il passaggio al nuovo sistema contabile comporta serie criticità per gli enti che si trovano in disavanzo a seguito di una diversa e più stringente modalità di registrazione delle entrate e delle spese. L'obiettivo del comma 538 dell'art. 1 della Legge di stabilità 2015, consentendo un graduale passaggio a più rigorose modalità di contabilizzazione in un lasso di tempo accettabile, incentiva gli enti ad avviare una seria attività di revisione dei propri dati contabili, che deve essere attentamente ponderata, così da non sminuirne l'efficacia. Nello specifico, il comma 538 modifica il comma 16 dell'art. 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede, nelle more di emanazione del D.P.C.M. di definizione delle modalità e dei tempi di copertura dell'eventuale disavanzo, un orizzonte temporale al massimo trentennale, rispetto ai 10 esercizi precedentemente in vigore, per il ripiano dell'eventuale disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 determinatosi a seguito dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità. Analogamente, tale possibilità viene estesa anche agli enti sperimentatori: il comma 507 della Legge di stabilità 2015 modifica il comma 17 dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 118, precisando che, nelle more di emanazione del D.P.C.M., per gli enti coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato il riaccertamento straordinario dei residui nel 2012 la copertura dell'eventuale disavanzo potrà essere effettuata fino al 2042 (anziché 2017). Per gli Enti locali coinvolti nella sperimentazione che hanno effettuato, invece, il riaccertamento straordinario dei residui alla data del 1° gennaio 2014 tale termine è fissato al 2043.

Il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dell'interno del 2 aprile 2015, sulla base dell'art. 3 comma 16 del decreto legislativo n. 118 del 2011, stabilisce i criteri e le modalità di ripiano dell'eventuale maggior disavanzo di amministrazione al 1° gennaio 2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014, derivante dalla rideterminazione del risultato di amministrazione a seguito dell'attuazione del riaccertamento straordinario dei residui. Tale decreto contiene importanti misure finalizzate a risolvere positivamente le pro-

blematiche connesse all'avvio del nuovo sistema contabile, prevedendo la possibilità di utilizzare quote accantonate o destinate del risultato di amministrazione piuttosto che i proventi realizzati derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili per la riduzione della quota del maggior disavanzo di amministrazione. Inoltre, il decreto riconosce anche agli enti già in sperimentazione nel triennio 20012-2014 la possibilità di rideterminare il Fondo crediti dubbia esigibilità già accantonato negli esercizi 2013 e 2014 ai fini della determinazione del disavanzo di amministrazione ripianabile nei tempi e con le modalità previste per gli enti che adottano la nuova contabilità a decorrere dal 2015. Nello specifico, il decreto definisce, all'art. 1, cosa si intenda per maggiore disavanzo, tanto per gli enti per i quali l'armonizzazione contabile ha preso avvio il 1° gennaio 2015, quanto per gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione. Il successivo art. 2 definisce le modalità di ripiano di tale disavanzo. L'articolo specifica che il maggior disavanzo può essere annualmente ripianato anche con i proventi derivanti dall'alienazione dei beni patrimoniali disponibili, nonché con lo svincolo delle quote vincolate del risultato di amministrazione formalmente attribuite dall'ente e con la cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti, escluse le eventuali quote finanziate da debito. L'art. 3 prevede la possibilità di utilizzare anche le eventuali quote del risultato di amministrazione accantonate negli esercizi precedenti al Fondo svalutazione crediti per l'accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al 1° gennaio 2015, rideterminato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, al Fondo crediti di dubbia esigibilità. Infine, l'art. 4 contiene indicazioni circa la verifica e le modalità di ripiano del maggior disavanzo non recuperato nell'anno 2015.

Ulteriori novità sono state introdotte dal primo decreto interministeriale contenente aggiornamenti ai principi contabili applicati allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011 del 20 maggio 2015, adottato su proposta della Commissione Arconet. Oltre a quella precedentemente richiamata in tema di accantonamento FCDE nel rendiconto, sono stati integrati i principi della competenza finanziaria e della programmazione. In partico-

lare, relativamente al primo dei due principi, il decreto esplicita (al paragrafo 5.2) le modalità di registrazione delle spese effettuate nell'ambito di attività commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*) ed introduce un nuovo paragrafo relativo alla scissione dei pagamenti per IVA (*split payment*) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche, introdotta dalla Legge di stabilità 2015. Specifica, inoltre, relativamente alla rinegoziazione dei prestiti (paragrafo 3.22), le modalità di contabilizzazione di prestiti della Cassa Depositi e Prestiti resi immediatamente disponibili in un apposito conto intestato all'ente, nel caso in cui il finanziamento non sia stato interamente erogato da CDP.

Relativamente al principio contabile applicato della programmazione, il decreto interministeriale introduce la possibilità, per i Comuni con meno di 5000 abitanti, di predisporre il DUP semplificato (nuovo paragrafo 8.4), nel quale indicare le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo e gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato. Il DUP semplificato deve indicare per ogni singola missione/programma del bilancio, gli obiettivi che l'ente intende realizzare negli esercizi considerati nel bilancio di previsione (anche se non compresi nel periodo di mandato). Per ciascuna missione/programma gli enti possono indicare le relative previsioni di spesa in termini di competenza finanziaria e, con riferimento al primo esercizio, possono indicare anche le previsioni di cassa. Per ogni singola missione/programma sono altresì indicati gli impegni pluriennali di spesa già assunti e le relative forme di finanziamento.

Inoltre, viene integrato il paragrafo 9.7 del principio della programmazione, stabilendo che, nel solo primo anno di applicazione della riforma, nel caso in cui il bilancio di previsione sia approvato dopo il riaccertamento straordinario dei residui, il prospetto del risultato di amministrazione presunto è sostituito dal prospetto di cui all'allegato n. 5/2 unitamente al prospetto del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2014 allegato al rendiconto 2014.

3 Le disposizioni del decreto-legge n. 78 del 2015

Al fine di rendere più sostenibile il passaggio al nuovo sistema contabile, eliminando altresì la disparità di trattamento esistente tra gli enti che hanno partecipato alla sperimentazione e tutti gli altri enti in merito a specifiche questioni, quali il riaccertamento straordinario dei residui e il periodo di ammortamento degli eventuali disavanzi determinati a seguito del riaccertamento stesso, l'art. 2 del decreto-legge n. 78 del 2015 contiene importanti indicazioni.

In particolare, è prevista, per tutti i Comuni, la proroga del termine per il riaccertamento straordinario (dal 30 aprile - contestualmente al rendiconto - al 15 giugno 2015), a causa delle reali difficoltà incontrate dai Comuni nella stesura dei rendiconti, la cui complessità è dovuta anche ai numerosi adempimenti richiesti. Infatti, la mole di lavoro richiesta per quantificare correttamente l'ammontare dei residui attivi di dubbia esigibilità presenti in bilancio, che influiscono a loro volta sugli equilibri correnti e di medio termine, sono tali da aver reso necessario un termine diverso per rendiconto 2014 e riaccertamento straordinario dei residui. Inoltre, in deroga a quanto previsto dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modificazioni, la procedura di scioglimento e sospensione dei consigli comunali e provinciali a seguito della mancata approvazione entro i termini del rendiconto, qualora già avviata, diventa inefficace nei confronti degli Enti locali che deliberano il riaccertamento straordinario dei residui al 1° gennaio 2015 entro il predetto termine del 15 giugno.

Agli enti sperimentatori, inoltre, è concessa la possibilità di procedere ad un nuovo riaccertamento straordinario nel 2015, sulla base di norme e periodi certi in merito all'assorbimento dell'eventuale maggior disavanzo. Inoltre, per gli enti sperimentatori che dovessero aver effettuato più di un riaccertamento straordinario in fase di sperimentazione, nel maggior disavanzo verrebbero ricompresi i risultati determinati dalle diverse operazioni di riaccertamento. Infatti, per i Comuni aderenti alla sperimentazione sin dal primo esercizio (2012), i principi contabili allora vigenti prevede-

vano la possibilità di ripiano del maggior disavanzo di amministrazione registrato a seguito del riaccertamento straordinario entro un periodo costituito al massimo dagli anni del bilancio pluriennale (tre esercizi). In tali condizioni è facile supporre che gli enti sperimentatori non abbiano effettuato la revisione straordinaria in maniera così approfondita, appunto perché troppo breve il periodo di eventuale ripiano del disavanzo.

Ai soli enti sperimentatori viene inoltre data la possibilità, per il 2015 e limitatamente alla differenza tra l'accantonamento all'FCDE stanziato nel bilancio sulla base delle percentuali previste per gli enti sperimentatori (55%) e quello risultante dalla minore percentuale (36%) prevista per gli enti non sperimentatori dalla Legge di stabilità per il 2015 di utilizzare, ai fini del mantenimento degli equilibri contabili, anche i proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali.

Il decreto-legge, inoltre, rimuove una ingiustificata diversità di trattamento tra enti sperimentatori e tutti gli altri enti, con particolare riguardo a quelli che hanno presentato richiesta di adesione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243-*bis* D. Lgs. 267/2000). Il comma 5 dell'articolo 2 del decreto-legge n. 78/2015 rimuove questa disparità di trattamento, consentendo agli enti sperimentatori che nel 2013 o nel 2014 hanno presentato la richiesta di adesione alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di ripianare la quota di disavanzo derivante dalla revisione straordinaria dei residui secondo le modalità previste dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modificazioni e, a tal fine, hanno la facoltà di riformulare il piano di riequilibrio finanziario eventualmente già presentato e ritrasmetterlo alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

Inoltre, agli Enti locali che hanno deliberato la procedura di riequilibrio finanziario di cui all'articolo 243-*bis* del TUEL, entro il 31 dicembre 2014, viene concesso di prorogare il termine di presentazione del piano di riequilibrio di cui all'art. 243 *bis* del TUEL entro i termini di approvazione del bilancio di previsione 2015.

Viene, infine, recepita l'esigenza, emersa durante i lavori della Commissione Arconet, di trovare forme di copertura degli investimenti ulteriori rispetto a quelle indicate nel TUEL. Così, al fine di consentire l'effettiva armonizzazione delle registrazioni contabili con le Regioni da indicare nei principi contabili, è modificato il Testo Unico per uniformare a tutti gli Enti locali la possibilità di utilizzare le soluzioni che saranno assunte dalla Commissione Arconet stessa e proposte negli appositi successivi decreti modificativi dei principi contabili.

4 L'utilizzo delle anticipazioni di liquidità

L'articolo 2, comma 6 del decreto-legge n. 78 del 2015 chiarisce definitivamente il corretto utilizzo delle anticipazioni di liquidità erogate agli enti ad opera del decreto-legge n. 3 del 2013 e del successivo decreto-legge n. 66 del 2014, stabilendo che gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per il pagamento dei debiti possono utilizzare i residui attivi inutilizzati ai fini dell'accantonamento all'FCDE nel risultato di amministrazione, così da alleggerire il peso dell'FCDE stesso a consuntivo rispetto a quanto indicato in sede di bilancio di previsione.

La contabilizzazione delle anticipazioni e il loro utilizzo, fino ad oggi, è stata oggetto di diverse pronunce da parte di differenti soggetti istituzionali. Con nota prot. 53240 del 28/06/2013, il Ministero dell'economia e delle finanze aveva chiarito come contabilizzare tali anticipazioni in sede di bilancio di previsione, senza dare ulteriori indicazioni in merito al loro effettivo utilizzo. Successivamente, la sezione delle Autonomie della Corte dei Conti (con la deliberazione N. 19/SEZAUT/2014/QMIG) si era espressa nel senso di non consentire alle risorse derivanti dall'anticipazione di liquidità di finanziare nuove spese, in quanto finalizzate al pagamento di spese che hanno già avuto copertura finanziaria. La Corte, volendo in ogni caso individuare un possibile utilizzo dell'anticipazione, ha ipotizzato la costituzione di apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale

destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata maggiorata degli interessi previsti dal piano di restituzione, da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti.

L'articolo 2, comma 6 del decreto-legge n. 78 del 2015 risolve in via definitiva la questione. La norma dispone, infatti, che gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge n. 35 del 2013 utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione.

La Commissione Arconet si è espressa in merito a tale norma, precisando che questa non produce effetti sul disavanzo straordinario già accertato con la delibera di riaccertamento straordinario. L'articolo 2, comma 6, del dl 19 giugno 2015, n. 78, prevede solo che il Fondo DL 35 "si trasforma" in FCDE ma, l'utilizzo dell'FCDE non può avere effetto retroattivo, ed essere riferito alla data del 1° gennaio 2015. Tuttavia, la norma può comportare un effetto di riduzione del disavanzo, nel caso e con riferimento all'esercizio in cui sarà effettuata la verifica di congruità dell'FCDE nel risultato di amministrazione.

Resta salva la possibilità di destinare una quota del risultato di amministrazione, liberato a seguito della verifica di congruità, all'FCDE stanziato nel bilancio di previsione 2016, in attuazione del principio 9.2 della competenza finanziaria potenziata, il quale prevede: "Resta salva la possibilità di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata", sulla base della determinazione dell'ammontare definitivo del Fondo crediti di dubbia esigibilità rispetto alla consistenza dei residui attivi di fine anno, per finanziare lo stanziamento riguardante il Fondo crediti di dubbia esigibilità nel bilancio di previsione dell'esercizio suc-

cessivo a quello cui il rendiconto si riferisce". La restante quota del risultato liberato dall'FCDE riduce il disavanzo di amministrazione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce.

La Commissione, quindi, riconosce ampia autonomia agli enti nell'utilizzo dell'anticipazione della liquidità, salvaguardando il principio in base al quale tali risorse non possono essere direttamente finalizzate a finanziare nuova spesa.

5 L'attuazione della riforma contabile del principio di programmazione

Il Documento unico di programmazione (DUP) rappresenta la principale innovazione nel sistema di programmazione degli Enti locali. Per il 2015, il termine di presentazione del Dup riferito ad un orizzonte temporale almeno triennale decorrente dall'anno 2016, previsto dal principio contabile della programmazione per il 31 luglio 2015, è stato prorogato, con decreto del Ministero dell'interno del 3 luglio 2015, al 31 ottobre 2015. Infatti, essendo, stata concessa una proroga per la presentazione dei bilanci di previsione al 30 luglio 2015, il termine per l'approvazione del DUP avrebbe quasi coinciso con questa, non consentendo in tal modo una corretta attività di programmazione almeno triennale degli Enti locali, così come previsto dai nuovi principi contabili.

Si ricorda brevemente in questa sede⁽²⁾ che il DUP si articola in due sezioni: la sezione strategica e la sezione operativa.

La sezione strategia del DUP definisce gli indirizzi strategici dell'amministrazione, sviluppando e concretizzando le linee programmatiche di mandato di cui all'articolo 46, comma 3 del TUEL. L'amministrazione non

2 Si rimanda alla pubblicazione Ifel "L'armonizzazione dei sistemi contabili. Verso l'attuazione della riforma" del 2014 per una trattazione esaustiva dell'argomento e del principio della programmazione in generale.

opera in modo indipendente in una sorta di “vuoto interorganizzativo” che prescinde da vincoli ed opportunità imposti e offerti dal contesto giuridico e socio-economico. Conseguentemente, gli indirizzi strategici dell’Ente devono orientare e guidare l’operato della singola amministrazione durante il mandato ed esprimerne il volere strategico, coerentemente con il quadro normativo di riferimento, le linee di indirizzo della programmazione regionale e gli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale. La sezione operativa del DUP concerne, invece, la programmazione operativa pluriennale e annuale dell’Ente e si pone in continuità e complementarità organica con la sezione strategica quanto a struttura e contenuti. In tale sezione viene definita, relativamente all’arco temporale di riferimento del DUP, la programmazione dettagliata delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio. Tanto la sezione strategica che quella operativa devono essere declinati con riferimento all’ente e al gruppo amministrazione pubblica.

Per i Comuni con popolazione fino a 5000 abitanti, il decreto interministeriale del 20 maggio 2015 contenente aggiornamenti ai principi contabili applicati allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011 ha previsto la possibilità di redigere un DUP semplificato.

Quest’ultimo individua, analogamente al DUP, le principali scelte che caratterizzano il programma dell’amministrazione da realizzare nel corso del mandato amministrativo, nonché gli indirizzi generali di programmazione riferiti al periodo di mandato, in coerenza con il quadro normativo di riferimento e con gli obiettivi generali di finanza pubblica, e tenendo conto della situazione socio-economica del territorio. A differenza, però, del documento richiesto agli enti di maggiori dimensioni demografiche, la versione semplificata non prevede l’articolazione nella sezione strategica e nella sezione operativa.

Gli indirizzi generali individuati dal documento unico di programmazione semplificato riguardano principalmente:

1. l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici ai cittadini, in termini di indirizzi generali sul ruolo degli organismi ed enti strumentali e società controllate e partecipate;
2. l'individuazione delle risorse, degli impieghi e la verifica della sostenibilità economico-finanziaria attuale e prospettica, anche in termini di equilibri finanziari del bilancio e della gestione. Devono essere oggetto di specifico approfondimento:
 - a) gli investimenti e la realizzazione delle opere pubbliche, con indicazione del fabbisogno in termini di spesa di investimento e dei riflessi sulla spesa corrente per ciascuno degli anni dell'arco temporale di riferimento;
 - b) i programmi ed i progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
 - c) i tributi e le tariffe dei servizi pubblici;
 - d) la spesa corrente, con specifico riferimento alla gestione delle funzioni fondamentali;
 - e) l'analisi delle necessità finanziarie e strutturali per l'espletamento dei programmi ricompresi nelle varie missioni;
 - f) la gestione del patrimonio;
 - g) il reperimento e l'impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
 - h) l'indebitamento, con analisi della relativa sostenibilità e andamento tendenziale nel periodo di mandato;

- i) gli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed i relativi equilibri in termini di cassa;
- 3. la disponibilità delle risorse umane;
- 4. la coerenza e compatibilità con le disposizioni del Patto di stabilità interno e con i vincoli di finanza pubblica.

Il DUP semplificato costituisce un vincolo ai processi di redazione dei documenti contabili di previsione dell'ente ed indica, per ogni missione e programma del bilancio, gli obiettivi che intende conseguire negli esercizi considerati nel bilancio di previsione (anche se non compresi nel periodo di mandato). Per ciascuna missione e programma gli Enti possono indicare le relative previsioni di spesa in termini di competenza finanziaria, nonché, con riferimento al primo esercizio, le previsioni di cassa. Inoltre, per ciascuna missione e programma devono essere indicati gli impegni pluriennali di spesa già assunti e le relative forme di finanziamento.

In applicazione del principio della coerenza tra i documenti di programmazione, gli obiettivi individuati per ogni missione e programma rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli indirizzi generali. Annualmente, occorre procedere alla verifica del grado di raggiungimento di ciascun obiettivo e, se necessario, questi ultimi devono essere modificati, dandone adeguata giustificazione. Inoltre, l'amministrazione deve dare conto del grado di raggiungimento degli obiettivi contenuti nel DUP semplificato nella relazione di fine mandato.

Il DUP semplificato comprende inoltre, relativamente al triennio di riferimento del bilancio di previsione:

- gli obiettivi degli organismi facenti parte del gruppo amministrazione pubblica;

- l'analisi della coerenza delle previsioni di bilancio con gli strumenti urbanistici vigenti;
- la programmazione dei lavori pubblici, la cui realizzazione deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali che sono ricompresi nel DUP;
- la programmazione del fabbisogno di personale, capace di assicurare le esigenze di funzionalità e di ottimizzazione delle risorse per il miglior funzionamento dei servizi, compatibilmente con le disponibilità finanziarie e i vincoli di finanza pubblica;
- la programmazione delle alienazioni e della valorizzazione dei beni patrimoniali. Al fine di procedere al riordino, gestione e valorizzazione del proprio patrimonio immobiliare l'ente individua gli immobili di proprietà dell'Ente, indicando, quelli non strumentali all'esercizio delle funzioni istituzionali, quelli suscettibili di valorizzazione o di dismissione. Sulla base di tale elenco deve essere predisposto il "Piano delle alienazioni e valorizzazioni patrimoniali" quale parte integrante del DUP.

Infine, devono essere inseriti tutti quegli ulteriori strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'Ente, quali, ad esempio, i piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all'art. 16, comma 4, del D.L. 98/2011 - L. 111/2011.

6 Ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi

Il decreto legislativo n. 126 del 2014 modifica il comma 2 dell'articolo 193 del Testo Unico, eliminando l'obbligo per gli Enti locali di provvedere alla ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi con delibera consiliare. Il legislatore, anticipando la data entro la quale il Comune deve provvedere alla verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio, non

riporta più l'obbligo di adottare contestualmente la delibera di ricognizione da sempre prevista entro il 30 settembre.

La verifica dello stato di attuazione dei programmi rappresenta, in ogni caso, un tassello fondamentale nel ciclo della programmazione dell'ente. Il legislatore, infatti, prevede in ogni caso, per i Comuni con popolazione superiore ai 15mila abitanti (articolo 147-ter, comma 2 del Testo Unico), l'obbligo di effettuare periodiche verifiche circa lo stato di attuazione dei programmi. Pur non essendo più obbligatoria una data entro la quale effettuare la ricognizione, la Commissione Arconet, in risposta ad uno specifico quesito formulato da un Comune, ritiene che essa debba essere effettuata entro la data di adozione del DUP. La verifica dei programmi è, in effetti, preconditione fondamentale per affrontare la nuova programmazione per il triennio successivo e deve pertanto avvenire prima dell'approvazione del DUP stesso.

Il principio applicato alla programmazione prevede, poi, che lo schema di delibera di assestamento di bilancio, comprendente lo stato di attuazione dei programmi e il controllo della salvaguardia degli equilibri di bilancio, debba essere presentato in Consiglio entro il 31 luglio di ogni anno (punto 4.2, lett. g). La Commissione Arconet sta valutando l'opportunità di una modifica al principio della programmazione, al fine di renderlo coerente con il dettato del Testo Unico: così, al punto 4.2 lett. a) verrebbe esplicitata la considerazione secondo cui la verifica dello stato di attuazione dei programmi debba essere presentata al Consiglio unitamente al DUP e non più congiuntamente alla delibera di assestamento del bilancio e al controllo della salvaguardia degli equilibri (come attualmente previsto dal principio al punto 4.2 lett. g). In attesa della modifica al principio, in assenza di obbligo normativo e sulla base delle stesse indicazioni della Commissione, per l'anno 2015 la verifica sullo stato di attuazione dei programmi può essere attuata entro il 31 ottobre.

A regime, quindi, in vigore dell'articolo 147-ter del Testo Unico che prevede, per i Comuni con oltre 15mila abitanti, l'elaborazione di rapporti periodici da sottoporre all'organo esecutivo e al Consiglio per la successiva predisposizione di deliberazioni di ricognizione dei programmi, si

può ritenere che la verifica dello stato di attuazione dei programmi e il DUP per la programmazione successiva siano proposti al Consiglio con un unico atto deliberativo entro il termine del 31 luglio, come previsto dal vigente Testo Unico.

7 I prossimi adempimenti

Dal 2016 tutti gli Enti locali saranno chiamati ad adottare, a soli fini conoscitivi ed in affiancamento alla contabilità finanziaria, la contabilità economico-patrimoniale⁽³⁾. La riforma contabile prevede, infatti, che contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale⁽⁴⁾ si integrino, costituendo un sistema di rilevazione contabile unico ed unitario attraverso il quale:

1. rilevare, nel corso del periodo amministrativo, in modo contestuale e simultaneo, le variazioni finanziarie, patrimoniali ed economiche che conseguono all'effettivo manifestarsi dei fatti di gestione esterna;
2. dare conto della situazione finanziaria, economica e patrimoniale al termine di ogni periodo amministrativo.

Per la quasi totalità dei Paesi, incluso il nostro, la ragione fondamentale per l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale è la necessità di rendere gli Enti locali più responsabili e trasparenti nell'impiego delle risorse pubbliche, come conseguenza della esigenza di contenere e tenere sotto stretto controllo spesa pubblica e debito pubblico e della necessità di rinegoziare il patto sociale fra cittadini (utenti e contribuenti) e sistema delle amministrazioni pubbliche nel suo insieme a seguito della

3 Per gli enti in sperimentazione la contabilità economico-patrimoniale è obbligatoria dal 2015.

4 Per una trattazione approfondita dei meccanismi di funzionamento della contabilità economico patrimoniale si rimanda alla pubblicazione Ifel "L'armonizzazione dei sistemi contabili. Verso l'attuazione della riforma" (2014).

profonda insoddisfazione per la qualità e la quantità dei servizi pubblici resi rispetto al carico fiscale e tariffario imposti. Inoltre, la contabilità economico-patrimoniale consente la predisposizione del bilancio consolidato di ciascun Ente locale con i propri enti e organismi strumentali.

Infine, occorre sottolineare come a livello comunitario sia già stato avviato da EUROSTAT un processo di armonizzazione della contabilità dei governi centrali, regionali e locali: l'armonizzazione contabile europea sarà fondata su *European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)* che impongono l'impianto della contabilità economico-patrimoniale.

La contabilità economico-patrimoniale prevede la predisposizione congiunta e periodica:

- del Conto Economico (CE) nel quale è fornita la rappresentazione in termini monetari delle "utilità economiche" acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, ovvero le cause positive (proventi e ricavi di esercizio) e negative (costi ed oneri di esercizio) che hanno portato alla determinazione periodica del risultato economico d'esercizio (avanzo economico, disavanzo economico o perdita di esercizio) cioè del saldo del CE;
- dello Stato Patrimoniale (SP) nel quale è fornita la rappresentazione in termini monetari del patrimonio di funzionamento dell'Ente locale, ovvero degli elementi attivi, passivi e, per differenza algebrica fra loro, del patrimonio netto.

I fatti di gestione esterna che interessano un Ente locale da registrare in contabilità economico-patrimoniale possono sostanzialmente ricondursi a due tipologie:

1. operazioni di scambio di mercato (acquisti e vendite) le quali danno, alternativamente, luogo a:

- uscite (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente costi sostenuti;
 - entrate (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente ricavi conseguiti;
2. operazioni non riconducibili alle logiche dello scambio di mercato, ovvero che non traggono motivazione dalla volontà di vendere contro il pagamento di un prezzo atto a remunerare tutti i fattori produttivi impiegati per la produzione e distribuzione di quanto si vende. Si tratta di operazioni conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, ecc.) che, alternativamente, danno luogo a:
- uscite (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente oneri sostenuti;
 - entrate (immediate e/o differite) che misurano finanziariamente proventi conseguiti.

La rilevazione unitaria dei fatti di gestione esterna è resa possibile dal piano dei conti integrato, anch'esso obbligatorio dal 2016 per tutte le amministrazioni locali, ovvero dall'elenco delle voci del bilancio e dei conti economici e patrimoniali. Il piano dei conti, essendo stato costruito anche per favorire il rigoroso monitoraggio della finanza pubblica, è unico e obbligatorio non solo per tutti gli Enti locali ma, con i necessari adattamenti, anche per tutte le amministrazioni pubbliche. Permette, inoltre, la classificazione univoca degli impegni e degli accertamenti ed assicura il funzionamento integrato della contabilità economico-patrimoniale rispetto alle rilevazioni operate nel contesto della contabilità finanziaria.

8 Ulteriori questioni aperte

Se molte delle difficoltà generalmente incontrate da tutti i Comuni, e da quelli in sperimentazione in particolare, sono già state affrontate e risolte, molte altre sono ancora presenti nell'agenda politica. Tra queste si segnala la revisione del principio sul bilancio consolidato, la cui applicazione è rinviata al 2016 per i Comuni non sperimentatori, mentre per quelli in sperimentazione il termine di approvazione è stato prorogato, dall'art. 1 comma 510 della Legge di stabilità 2015, al 30 settembre 2015. La Commissione Arconet ha, infatti, deciso di avviare un processo di integrazione e revisione del principio del bilancio consolidato, relativamente all'area del consolidamento, alla soglia minima di partecipazione ed alla dimensione degli enti. La revisione del principio avrà carattere sistemico e consentirà alle amministrazioni una prospettiva di consolidamento stabile nel tempo.

Altre norme di natura finanziaria

6

Premessa

La Legge di stabilità 2015 ha introdotto alcune novità che avranno riflessi importanti sia di natura finanziaria che gestionale.

Dal 1° settembre 2015 le spese che i Comuni obbligatoriamente sostenevano per il funzionamento degli Uffici giudiziari passeranno alla competenza del Ministero della Giustizia. Si tratta di una svolta, peraltro da tempo sollecitata dall'ANCI, che modifica un assetto risalente al 1941. Da segnalare, inoltre, una maggior attenzione - anche se relativamente poco incisiva - al tema degli investimenti locali, la conferma del dispositivo del dl 35/2013 in materia di anticipazioni di liquidità per i pagamenti nonché la proroga della sospensione dell'entrata in vigore della Tesoreria unica mista.

1 Le spese di funzionamento degli Uffici giudiziari

I commi da 526 a 530, dell'art. 1 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), hanno radicalmente modificato l'assetto della disciplina delle spese di funzionamento degli Uffici giudiziari.

Dal 1° settembre 2015 infatti, le spese che i Comuni dovevano obbligatoriamente sostenere per il funzionamento degli Uffici giudiziari in base a quanto disposto dalla Legge 24 aprile 1941, n. 392, che solo in parte

venivano poi rimborsate dallo Stato, sono definitivamente trasferite al Ministero della Giustizia. Dopo più di settanta anni viene meno l'anomalia per la quale uno dei livelli di governo era chiamato a farsi carico di una funzione non propria e comunque resa ormai non più sostenibile dall'evoluzione dell'assetto istituzionale e dalle crescenti restrizioni finanziarie.

Le principali fonti che disciplinano la gestione delle spese per il funzionamento degli uffici giudiziari sono:

- la Legge 24 aprile 1941, n. 392, recante "Trasferimento ai Comuni del servizio dei locali e dei mobili degli Uffici giudiziari";
- il D.P.R. 4 maggio 1998, n. 187, avente ad oggetto il "Regolamento recante disciplina dei procedimenti relativi alla concessione ai comuni di contributi per le spese di gestione degli uffici giudiziari" che regolava le modalità di rimborso ai Comuni;
- il D.P.R. 21 febbraio 2014, n. 61, con cui è stato sensibilmente modificato il D.P.R. n. 187/1998, in particolare con l'introduzione del criterio del costo standard per la quantificazione del costo di ogni singolo ufficio giudiziario, a decorrere dall'anno 2014.

I Comuni interessati dal passaggio di competenze sono quelli nei quali hanno sede i Tribunali e le Corti d'Appello. Si tratta di circa 200 Comuni di medie e grandi dimensioni. Fanno eccezione i Comuni sede di Giudici di Pace che abbiano eventualmente optato per il mantenimento degli uffici del Giudice di Pace con l'obbligo però di sostenerne le relative spese⁽¹⁾, come previsto dal D.Lgs. 7 settembre 2012, n. 156. L'elenco dei Comuni che

1 Art. 3, co.2, del d.lgs. 7 settembre 2012, n. 156: "[...] gli Enti locali interessati, anche consorziati tra loro, possono richiedere il mantenimento degli uffici del giudice di pace, con competenza sui rispettivi territori, di cui è proposta la soppressione, anche tramite eventuale accorpamento, facendosi integralmente carico delle spese di funzionamento e di erogazione del servizio giustizia nelle relative sedi, ivi incluso il fabbisogno di personale amministrativo che sarà messo a disposizione dagli enti medesimi".

hanno richiesto il mantenimento degli uffici del Giudice di Pace con oneri a proprio carico è contenuto nell'allegato n. 1 del DM 10 novembre 2014 del Ministero della Giustizia.

Le altre eccezioni riguardano le spese di gestione della Corte di Cassazione e degli uffici del palazzo di giustizia di Roma nonché gli uffici giudiziari di Napoli, il cui onere era già in capo allo Stato.

Le tipologie di spese che i Comuni erano obbligati ad anticipare sono elencate nell'art. 2 della Legge 392/1941, e riguardano gli affitti, le riparazioni, la manutenzione, l'illuminazione, il riscaldamento, la custodia dei locali, le provviste di acqua, il servizio telefonico, la fornitura e le riparazioni dei mobili e degli impianti, le spese per i registri e gli oggetti di cancelleria nel caso di sedi distaccate di Pretura, le spese per la pulizia dei locali. Dal 1° settembre 2015 invece, secondo quanto previsto dal comma 526 della Legge di stabilità:

- lo Stato non corrisponderà più ai Comuni i canoni di locazione per gli immobili di proprietà comunale adibiti a sede di Uffici giudiziari;
- non saranno trasferiti automaticamente i rapporti contrattuali in corso, né modificata la titolarità delle posizioni di debito e di credito sussistenti al momento del trasferimento stesso; il Ministero della Giustizia subentrerà in tali rapporti, salva la facoltà di recesso;
- anche successivamente al 1° settembre 2015, i locali demaniali adibiti ad uso di uffici giudiziari continueranno a conservare tale destinazione.

La dotazione del capitolo 1551 dello stato di previsione della spesa del Ministero della giustizia è destinata a rimborsare le spese di funzionamento sostenute dai Comuni fino al 31 agosto 2015.

A partire dal 1° settembre 2015 la residua dotazione di bilancio confluirà in un apposito capitolo da istituire. A decorrere dall'anno 2016 la dotazione di bilancio del capitolo 1551 è incrementata di 200 milioni di euro annui.

1.1 La procedura di rimborso

Il ristoro da parte del Ministero della Giustizia delle spese anticipate dai Comuni era disciplinato dalle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 187/1998, successivamente modificato dal D.P.R. n. 61/2014.

Il meccanismo prevedeva che tali rimborsi venissero corrisposti in due rate, la prima delle quali a titolo di acconto in misura pari al 70% dell'ultimo contributo globalmente erogato, e nei limiti, comunque, del 70% dello stanziamento assegnato nello stato di previsione del Ministero della Giustizia; la seconda, entro il 30 settembre, a titolo di conguaglio, previo parere delle commissioni di manutenzione, sulla base delle spese sostenute risultanti dal rendiconto dell'Ente locale.

1.2 Le mancate assegnazioni da parte del Ministero della Giustizia

La riassegnazione delle spese per il funzionamento degli Uffici giudiziari alla competenza dello Stato, più volte richiesta dall'ANCI anche alla luce delle ragioni esposte in premessa, porterà risparmi significativi per le amministrazioni comunali.

Dall'analisi dei Certificati di conto consuntivo emerge infatti che la spesa annualmente sostenuta dai Comuni è di oltre 300 milioni di euro.

Fino al 2010 lo Stato ha rimborsato, pur con notevoli ritardi, una quota almeno pari all'80% delle spese anticipate dai Comuni. Dal 2011 si assiste però ad una drastica riduzione sia degli stanziamenti di competenza che dei pagamenti. Ad oggi, la situazione relativa agli importi ancora non rimborsati è la seguente:

- per le spese sostenute nel 2011 risultano liquidati solo 170,7 milioni di euro;
- per le spese sostenute nel 2012 il Ministero ha comunicato in data 6 marzo 2014, lo stanziamento, a titolo di acconto, di 62,2 milioni di

euro. E' tuttora in corso da parte dell'ANCI una ricognizione presso i Comuni finalizzata alla verifica dell'effettivo ammontare degli importi versati;

- per le spese sostenute nel 2013, a fronte di uno stanziamento complessivo di 110 milioni di euro, il Ministero ha autorizzato, in data 22 maggio 2015, il pagamento dell'acconto per un importo pari a 58,4 milioni di euro.

Nei fatti, oltre alla forte riduzione dell'importo erogato per le spese del 2011, non sono stati erogati i saldi relativi alle annualità 2012 e 2013, l'intera annualità 2014 e l'acconto 2015.

Da una stima effettuata sulla base dei Certificati di conto consuntivo, i crediti complessivamente vantati dai Comuni ammonterebbero a circa 700/750 milioni di euro, con ricadute sulla gestione finanziaria degli enti che non è difficile immaginare in un contesto già di per sé finanziariamente critico, come ampiamente rappresentato in altre sezioni del presente volume.

Vanno poi considerati due ulteriori aspetti che contribuiscono a rendere ancor più critica, da un punto di vista finanziario, la condizione degli enti coinvolti nell'operazione di riassegnazione della competenza delle spese di funzionamento degli uffici giudiziari:

- il 90% delle somme annualmente anticipate dai Comuni è ascrivibile agli enti di maggiori dimensioni e ai Comuni capoluogo; i mancati rimborsi vanno pertanto ad incidere su un numero ristretto di enti (circa 200);
- i medesimi enti hanno inoltre sostenuto, dal 2012, anche le aumentate spese di funzionamento degli uffici giudiziari che sono stati accorpati a seguito della riforma del 2012, con la quale è stata ridefinita l'intera geografia degli uffici giudiziari.

1.3 La gestione della transizione

La transizione verso un nuovo modello di gestione delle spese per il funzionamento degli uffici giudiziari, ancorché auspicata e sollecitata anche dall'ANCI, presenta profili di criticità sia di carattere gestionale (ricognizione e gestione dei contratti in essere con i fornitori, mancata corresponsione degli affitti in caso di locazione, gestione del personale dedicato alla manutenzione e alla pulizia dei locali) sia sotto il profilo finanziario, con particolare riferimento alla corretta regolazione in bilancio delle somme ancora non corrisposte.

Per garantire un'ordinata gestione di tale delicato passaggio è stato istituito presso il Ministero della Giustizia un tavolo tecnico permanente nel cui ambito verranno affrontate le criticità connesse alla fase di transizione, compresa la definizione degli aspetti finanziari e delle modalità di rimborso delle somme non ancora erogate.

In attuazione dell'art. 21-*quinquies* del decreto-legge 27 giugno 2015, n. 83, è stata infine stipulata il 27 agosto 2015, tra ANCI e Ministero della Giustizia, una convenzione quadro volta a garantire, almeno fino al 31 dicembre 2015, la prosecuzione delle attività di custodia, riparazione e manutenzione ordinaria svolte da personale comunale distaccato, comandato o comunque destinato agli uffici giudiziari, da attuarsi anche mediante accordi o convenzioni da stipulare in ambito locale. Nella convenzione quadro sono inoltre disciplinati i parametri per la quantificazione del corrispettivo per l'erogazione di tali servizi.

1.3.1 La contabilizzazione dei crediti residui

In attesa della definitiva soluzione delle problematiche evidenziate, è necessario che siano preliminarmente definite le regole di contabilizzazione in bilancio delle somme ancora non corrisposte, anche alla luce di un insieme di riferimenti poco chiari contenuti nel nuovo principio contabile che regola la materia, che potrebbero determinare un'ingiustificata penalizzazione per i Comuni coinvolti. In particolare, l'incerto riferimento

recato nel principio contabile relativo ai rimborsi per le spese degli uffici giudiziari (Allegato n. 4/2 al D.Lgs 118/2011, paragrafo 3.6) e agli acconti ricevuti di anno in anno (in attesa del formale riconoscimento del credito da parte del Ministero) potrebbe costringere i Comuni ad imputare a titolo di contributo statale una frazione anche molto esigua delle spese effettivamente sostenute, con grave rischio per gli equilibri contabili correnti.

L'ANCI ha formulato una proposta emendativa che consentirebbe agli enti di accertare convenzionalmente per l'anno 2015, il 70% delle somme di cui si prevede di chiedere il riconoscimento, e di mantenere a residuo un importo annuo pari al 70% delle somme di cui si è chiesto il riconoscimento relative al periodo 2012-2014, al netto di eventuali acconti già erogati.

1.4 Il criterio dei costi standard

Una delle principali novità introdotte nel D.P.R. n. 61/2014 concerne l'utilizzo del criterio del costo standard per la determinazione del costo massimo di ciascun ufficio giudiziario rimborsabile dal Ministero della Giustizia. In base a quanto disposto dal comma 2-*bis* del D.P.R. n. 187/1998 *"La metodologia di quantificazione dei costi standard è definita con decreto avente natura regolamentare adottato dal Ministro della giustizia di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, con il Ministro per la pubblica amministrazione e per la semplificazione e con il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali"*. Il decreto in questione non è stato emanato.

Va osservato che appare comunque impropria l'eventuale ipotesi di applicare "ex post" il criterio del costo standard, la cui metodologia di quantificazione non è stata ancora definita, ai rimborsi delle spese che i Comuni hanno sostenuto negli anni 2014 e 2015 sulla base di regole che non potevano tenere conto di quanto delineato con il D.P.R. n. 61 del 2014.

L'utilizzo del criterio del costo standard è stato sancito definitivamente con il comma 529 della Legge di stabilità 2015 secondo il quale l'importo deve essere determinato *"sulla base dei costi standard per categorie*

omogenee di beni e servizi, in rapporto al bacino di utenza ed all'indice delle sopravvenienze di ciascun ufficio giudiziario".

Tale ulteriore indicazione normativa è direttamente collegata al trasferimento delle competenze dai Comuni alle strutture del Ministero della Giustizia, a decorrere dal 1° settembre 2015.

Anche in tal caso la metodologia di quantificazione dei costi standard dovrà essere definita con decreto di natura non regolamentare del Ministero della Giustizia, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, anch'esso non ancora emanato.

2. Mutui, indebitamento, oneri di urbanizzazione e anticipazioni di tesoreria

Con la legge di stabilità 2015 sono state introdotte, o confermate, alcune disposizioni di particolare rilievo per la gestione finanziaria dei Comuni.

Di particolare importanza la prospettiva per Comuni, Province, Città Metropolitane e Unioni di Comuni, circa una nuova riapertura dei termini per la rinegoziazione dei mutui offerta dall'art. 1, commi 537, con la possibilità di estendere l'ammortamento fino a 30 anni anche alle posizioni debitorie già rinegoziate.

Anche a seguito delle sollecitazioni dell'ANCI, la Cassa depositi e prestiti, con la circolare n. 1283 del 28 aprile 2015, ha infatti riaperto i termini per la rinegoziazione dei mutui, consentendo ai Comuni di rinegoziare le posizioni non già rinegoziate nella tornata dell'autunno 2014.

Con i commi 1 e 2, dell'art. 7, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78 ("decreto Enti locali"), è stata poi estesa anche agli enti in esercizio provvisorio la possibilità di accedere alla rinegoziazione, nonché consentito a tutti gli enti il libero utilizzo dei risparmi di linea capitale, in deroga alla normativa vigente secondo la quale dovrebbero essere invece destinati esclusivamente alla riduzione del debito o a nuovi investimenti. Di fatto tali risparmi potranno essere utilizzati per la spesa corrente.

Nel momento in cui il presente volume va in stampa, sono in corso ulte-

riori contatti tra ANCI e Cdp per il sollecito avvio di una nuova tornata di rinegoziazione che consenta di sfruttare a pieno tale opportunità.

Il comma 540 istituisce nello stato di previsione del Ministero dell'Interno un fondo finalizzato alla concessione di un *contributo in conto interessi su operazioni di indebitamento attivate nel 2015*, con periodo di ammortamento decorrente dal 1° gennaio 2016, in favore di Comuni, Province e Città metropolitane. Per l'anno 2016 la dotazione del fondo è pari a 125 milioni di euro e per ciascuno degli anni dal 2017 al 2020 a 100 milioni di euro. Nella Gazzetta Ufficiale n.180 del 5-8-2015, è stato pubblicato il Decreto 28 luglio 2015 del Ministero dell'Interno avente ad oggetto "Modalità e i criteri per l'erogazione del contributo". La certificazione attestante le operazioni di indebitamento attivate nel 2015 dovrà essere compilata da parte dei Comuni esclusivamente nel corso del mese di marzo 2016.

Anche nel 2015 (comma 536) i Comuni potranno destinare *i proventi delle concessioni edilizie* e delle sanzioni previste dal TU dell'edilizia, per una quota non superiore al 50%, per il finanziamento di spese correnti, e per una quota non superiore ad un ulteriore 25%, esclusivamente per spese di manutenzione ordinaria del verde, delle strade e del patrimonio comunale.

Il *limite all'indebitamento* (comma 539) di cui all'articolo 204 del Tuel, a decorrere dal 2015 passa dall'8% al 10%.

Il comma 542 proroga al 31 dicembre 2015 l'innalzamento da tre a cinque dodicesimi del limite massimo di ricorso degli Enti locali alle *anticipazioni di tesoreria*.

3. Le anticipazioni di liquidità

Al fine di garantire il rispetto dei tempi di pagamento, il decreto-legge n. 78 del 2015 conferma il meccanismo delle anticipazioni di liquidità, già attivato con il dl 35 del 2013. In particolare, l'art. 8 comma 6 dispone la conces-

sione di ulteriori anticipazioni di liquidità (per un importo massimo di 850 milioni di euro) a favore degli Enti locali, che abbiano erogato pagamenti per almeno il 75% delle anticipazioni di liquidità già ricevute, al fine di far fronte ai pagamenti di:

- debiti certi, liquidi ed esigibili maturati alla data del 31 dicembre 2014,
- debiti per i quali sia stata emessa fattura o richiesta equivalente di pagamento entro il predetto termine;
- debiti fuori bilancio che presentavano i requisiti per il riconoscimento alla data del 31 dicembre 2014, anche se riconosciuti in bilancio in data successiva, ivi inclusi quelli contenuti nel piano di riequilibrio finanziario pluriennale, di cui al l'articolo 243-*bis* del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, approvato con delibera della sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

I pagamenti effettuati con le anticipazioni di liquidità previste dal dl 78 dovranno rispettare i criteri di priorità di cui all'art. 6 comma 1 del dl n. 35 del 2013, dando, pertanto, precedenza ai crediti non oggetto di cessione pro soluto. Tra più crediti non oggetto di cessione pro soluto, dovrà essere pagato il credito più antico, come risultante dalla fattura o dalla richiesta equivalente di pagamento o dai contratti o accordi transattivi eventualmente intervenuti tra le parti.

I criteri, i tempi e le modalità per la concessione e la restituzione di tali somme sono definiti in apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Tali disposizioni sono specificate nel quarto atto aggiuntivo all'Addendum tra Ministero dell'economia e delle finanze e Cassa Depositi e Prestiti, di prossima pubblicazione, che ripropone il medesimo *iter* e condizioni (ad eccezione del tasso applicato) già previsti nei tre documenti precedenti. Alla data di pubblicazione del presente documento, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze ha ottenuto l'intesa in Conferenza Stato-

città ed autonomie locali. Il termine entro il quale gli Enti locali possono presentare la domanda di anticipazione è fissato al 10 novembre pv. E' prevista una durata massima trentennale del Contratto di anticipazione, decorrente dalla data di stipula del Contratto, ed il rimborso, a partire dal 2016, di rate costanti, comprensive di quota capitale ed interessi, scadenti il 31 maggio di ogni anno. Il tasso di interesse applicato è pari allo 0,756% nominale annuo.

Si precisa che i pagamenti da nuove anticipazioni sono da escludere dal calcolo dei tempi medi di pagamento, come espressamente previsto dall'art. 4 comma 4 del decreto-legge n. 78 del 2015.

4. La Tesoreria dopo la Legge di stabilità per il 2015

4.1 Le novità introdotte con la Legge di stabilità 2015

La Legge n. 190 del 2014 (Legge di stabilità 2015), all'articolo 1, comma 395, ha prorogato i termini che sospendevano la Tesoreria unica mista, portandoli al 31 dicembre 2017. Pertanto, fino al 2017 rimane in vigore il sistema applicato fino al 2014.

L'articolo 1, comma 390, ha invece stabilito che i conti correnti presso la Tesoreria centrale dello Stato diventano infruttiferi a partire dal 1° gennaio 2015. Ciò vale anche per gli Enti locali. Fino ad oggi il conto presso la Tesoreria dello Stato alimentato da entrate proprie degli enti era fruttifero; il tasso in vigore, definito con nota MEF del 19/11/014 n. DT 69727, era dello 0,24%.

A seguito di questa modifica gli Enti locali non percepiranno alcun interesse sulle somme depositate sul conto presso la Banca d'Italia, che fino al 2014 era considerato fruttifero, nel quale venivano depositate tutte le entrate proprie degli enti. Ciò si tradurrà inevitabilmente in un'ulteriore mancata entrata.

Al fine di comprendere meglio il significato di tali modifiche, è utile richiamare in breve l'evoluzione che il regime della Tesoreria unica ha subito negli ultimi anni.

4.2 L'evoluzione del regime della Tesoreria unica

Il regime di Tesoreria unica è stato introdotto dalla Legge n. 720/1984. Questa Legge prevedeva che tutte le entrate degli Enti locali venissero versate in due conti specifici tenuti presso la Banca d'Italia. In uno, infruttifero, venivano depositate tutte le entrate provenienti direttamente o indirettamente dallo Stato. Nell'altro, fruttifero, venivano depositate tutte le altre entrate proprie degli enti.

La norma in questione prevedeva inoltre che, il Tesoriere dell'ente, al momento di effettuare un pagamento prelevasse prioritariamente le somme necessarie dal conto fruttifero presso la Banca d'Italia. Al momento dell'entrata in vigore di questa normativa, i trasferimenti derivanti dallo Stato rappresentavano la larga maggioranza rispetto al totale delle entrate di cui gli Enti locali potevano usufruire. Con questa procedura, dovendo al momento del pagamento utilizzare prioritariamente le disponibilità esistenti sul conto fruttifero della Banca d'Italia, gli enti, di fatto, non disponevano di liquidità su cui poter percepire interessi, che era quasi sempre solo sul conto infruttifero.

Va anche rilevato che questo sistema era tale per cui il Tesoriere dell'ente, nella realtà, curava soltanto pagamenti e riscossioni, attivava l'anticipazione di cassa in caso di incapienza dei conti presso la Banca d'Italia, senza poter gestire, però, la liquidità dell'ente.

Questo regime nel corso degli anni ha subito alcune modifiche che hanno consentito di non far confluire sui conti della Banca d'Italia le entrate derivanti da alcune specifiche operazioni. E' il caso dell'articolo 14-*bis* del dl n. 151/1991, convertito nella Legge n. 202/1991, che stabiliva che le somme disponibili sui mutui per investimenti stipulati dagli Enti locali con istituti diversi dalla Cassa depositi e prestiti, dagli istituti di previdenza e dall'Istituto per il credito sportivo, per i quali non fosse previsto

alcun intervento di sostegno dello Stato, non erano soggette alle disposizioni della Tesoreria Unica. Questa possibilità successivamente fu estesa anche alle somme provenienti dalla emissione di prestiti obbligazionari.

4.3 Le modifiche previste con il cosiddetto sistema della Tesoreria Unica mista

Con il D.Lgs. n. 279 del 1997 furono apportate delle modifiche che prevedevano un sistema di Tesoreria cosiddetta "mista", con il quale si stabiliva che, con riferimento agli Enti locali, le entrate costituite dalle assegnazioni, contributi e quanto altro proveniente, direttamente o indirettamente dal bilancio dello Stato, dovevano essere versate nelle contabilità speciali infruttifere ad essi intestate presso le sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato gestite dalla Banca d'Italia. Tra queste entrate dovevano essere comprese anche quelle provenienti da operazioni di indebitamento assistite, in tutto o in parte, da interventi finanziari dello Stato sia in conto capitale che in conto interessi.

Tutte le altre entrate, non sarebbero più dovute confluire nei conti fruttiferi intestati all'ente, presso la Tesoreria provinciale dello Stato, ma potevano rimanere presso i tesoriери dei singoli enti. La norma in questione stabiliva inoltre che le disponibilità che non derivavano dallo Stato, cioè le somme escluse dal versamento nella tesoreria statale e depositate presso il proprio Tesoriere, dovevano essere prioritariamente utilizzate per i pagamenti effettuati dagli enti.

In sostanza, il D.Lgs n. 279 del 1997 consentiva di gestire fuori dalla Tesoreria dello Stato tutte le cosiddette entrate proprie. Questa innovazione, oltre a rendere gli enti più autonomi, consentiva anche di realizzare, su quelle disponibilità, interessi attivi più elevati di quelli riconosciuti dalla Banca d'Italia sulle giacenze depositate in contabilità fruttifera. Ovviamente, in questi casi la consistenza degli interessi attivi era determinata dai singoli contratti di tesoreria. Poter gestire tale liquidità consentiva inoltre di ricavare una redditività superiore anche a quella prevista dalla contabilità fruttifera presso la Tesoreria provinciale dello Stato o dal contratto con il proprio Tesoriere.

Il D.Lgs n. 279 del 1997, prevedeva che le novità descritte, entrassero in vigore, in via sperimentale, dal 1° gennaio 1999 solo per i Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti. Con provvedimenti successivi, si stabilì che il sistema di Tesoreria mista fosse esteso a tutti i Comuni con meno di 10.000 abitanti ed alle Province.

4.4 Le modifiche apportate con la Legge 133/2008

Con l'articolo 77-*quater*, della Legge n. 133/2008 (legge di conversione del dl n. 112 del 2008), furono estese a tutti gli Enti locali le disposizioni contenute nel D.Lgs n. 279 del 1997, con le quali era stato riordinato il sistema della Tesoreria Unica.

Questa innovazione riconosceva a tutti gli Enti locali una maggiore autonomia nel gestire le proprie risorse finanziarie, autonomia dalla quale, se gestita in modo oculato e professionale, poteva derivare anche un incremento delle entrate.

Il comma 7 dell'articolo in questione, riscrivendo il comma 2, articolo 7, del D.Lgs n. 279 del 1997, aveva stabilito che nelle contabilità speciali infruttifere presso la Tesoreria provinciale dello Stato, dovevano affluire solo le entrate *“provenienti direttamente dal bilancio dello Stato”*. La norma abrogata, invece, stabiliva che dovevano essere versate nelle contabilità speciali infruttifere, le entrate *“provenienti direttamente o indirettamente dal bilancio dello Stato”*. Il fatto che confluissero in questi conti anche le entrate provenienti indirettamente dallo Stato aveva creato notevoli difficoltà interpretative, che spesso avevano dato luogo a interpretazioni poco vantaggiose per gli Enti locali. Invece, la norma citata faceva riferimento chiaramente solo alle entrate direttamente derivanti dallo Stato, superando quindi i dubbi connessi alla precedente versione.

In data 26 novembre 2008, il Ministero dell'economia e delle finanze emanava la circolare n. 33 con la quale vengono specificate le modalità applicative di quanto previsto dall'articolo 77-*quater* della Legge n. 133 del 2008.

4.5 La sospensione del regime della cosiddetta Tesoreria unica mista introdotta dal 2012 e la proroga della sospensione fino al 2017

L'articolo 35 del dl n. 1 del 2012, intervenendo ancora sul sistema della Tesoreria Unica, ha stabilito il ritorno alla disciplina prevista dall'articolo 1 della Legge n. 720 del 1984 sospendendo, fino al 31 dicembre 2014, le disposizioni previste dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 279 del 1997 che introducevano il regime della cosiddetta Tesoreria unica mista.

Pertanto con l'entrata in vigore di questo decreto si ritorna al precedente regime nel quale tutte le entrate, e non solo quelle che derivano dal bilancio dello Stato, devono essere versate nelle Sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato. In altri termini, fino alla fine del 2014, per tutte le disponibilità liquide e fruttifere (ossia anche rinvenienti da entrate proprie) degli Enti locali, vale l'obbligo di versamento nel conto fruttifero presso la sezione provinciale della Banca d'Italia, con conseguente remunerazione a un tasso di interesse regolato con decreto ministeriale. Tasso di interesse che evidentemente risultava più basso di quello che gli enti potevano realizzare con il proprio tesoriere e con la gestione autonoma della liquidità. Il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, protocollo n. 37014, del 27 aprile 2012, riportava l'elenco degli investimenti finanziari esclusi dall'obbligo di confluire in tesoreria unica; tra gli investimenti esclusi, sono compresi quelli relativi all'investimento di liquidità provenienti da mutui che non usufruiscono di contributi statali.

La normativa prevedeva anche che, per effetto delle disposizioni introdotte dall'articolo 35, i contratti di tesoreria dei Comuni in essere alla data del 24 gennaio 2012 potevano essere rinegoziati in via diretta tra le parti originarie, ferma restando la durata inizialmente prevista dei contratti stessi e fermi restando gli ordinari rimedi previsti dal Codice civile.

La Legge di stabilità 2015 ha dunque esteso fino al 2017 il vecchio regime della Tesoreria unica previsto dalla legge n. 720 del 1984, frustrando le aspettative degli enti che contavano sul ripristino del più favorevole regime misto.

Finito di stampare
nel mese di ottobre 2015
dalla SER
Società Editrice Romana
Piazza Cola di Rienzo, 85 - Roma

iFEL Fondazione ANCI
Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale

Piazza San Lorenzo in Lucina 26
00186 Roma (RM)
Tel. 06.688161
Fax 06.68816268
e-mail: finanzalocale@fondazioneifel.it
www.fondazioneifel.it

