

Maria Teresa Nardo

**SOSTENIBILITÀ
ECONOMICO-FINANZIARIA
E GESTIONE DELLE ENTRATE
NEGLI ENTI LOCALI**

**Il Progetto I.B.D.M.E.T.
per l'interoperabilità
delle banche dati**

Il volume è stato finanziato nell'ambito del progetto Open Community PA 2020 - I.B.D.M.E.T (Interoperabilità Banche Dati per una Migliore Equità Tributaria) – finanziato dal PON Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020, ASSE 3 - Obiettivo Specifico 3.1 – Azione 3.1.1.

Il volume è stato sottoposto a referaggio



I.B.D.M.E.T (Interoperabilità Banche Dati per una Migliore Equità Tributaria)
Coordinatrice Scientifica del Progetto prof.ssa Maria Nardo
Coordinatore tecnico-operativo del Progetto Dott. Mirco Taranto
Progetto CUP G6917999939996

Maria Teresa Nardo

**SOSTENIBILITÀ
ECONOMICO-FINANZIARIA
E GESTIONE DELLE ENTRATE
NEGLI ENTI LOCALI**

**Il Progetto I.B.D.M.E.T.
per l'interoperabilità
delle banche dati**

FrancoAngeli



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più: [Pubblica con noi](#)

Isbn e-book Open Access: 9788835177722

2ª edizione. Copyright © 2023, 2024 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Pubblicato con licenza *Creative Commons*
Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 4.0 Internazionale
(CC-BY-NC-ND 4.0).

Sono riservati i diritti per Text and Data Mining (TDM), AI training e tutte le tecnologie simili.

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore.
L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni
della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito*
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.it>

*ad Anna,
la mia Vita*

INDICE

Premessa	pag.	9
1. La sostenibilità economico finanziaria negli enti locali	»	11
1.1. L'ente locale e l'autonomia di entrata nella gestione del bilancio armonizzato	»	11
1.1.1. Le entrate dei comuni. Programmazione, gestione e rendicontazione	»	15
1.1.2. Le entrate da fondo perequativo	»	26
1.2. Dal patto di stabilità al fondo crediti di dubbia esigibilità	»	28
1.3. La razionalizzazione delle spese e il falso mito della «spending review»	»	33
1.4. I sistemi di controllo interno e il monitoraggio degli equilibri di bilancio	»	39
1.5. Verso la sostenibilità e la creazione di valore pubblico	»	45
2. La gestione degli enti locali in crisi finanziaria	»	48
2.1. Contesto di riferimento e dimensioni del fenomeno	»	48
2.2. Literature Review	»	55
2.3. Le cause delle crisi finanziarie	»	57
2.4. Strumenti e misure di risanamento	»	64
2.5. Il controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti in crisi finanziaria	»	68
3. Il progetto I.B.D.M.E.T – Interoperabilità Banche Dati per una Migliore Equità Tributaria	»	72
3.1. I fondi strutturali. Open Community PA 2020	»	72
3.2. Come nasce il progetto: l'esperienza del comune cedente la «buona pratica»	»	78

3.3. I soggetti coinvolti e il partenariato di progetto	pag.	82
3.4. La metodologia	»	85
3.5. Analisi dei dati	»	88
3.6. Applicazione progettuale e primi risultati	»	94
3.7. Evoluzione progettuale	»	97
Conclusioni	»	101
Bibliografia	»	105

PREMESSA

Il volume analizza – attraverso il progetto I.B.D.M.E.T. (Interoperabilità Banche Dati per una Migliore Equità Tributaria) – le caratteristiche della gestione delle entrate dei comuni e le contraddizioni del sistema di finanza locale con particolare riferimento al blocco della spesa corrente ritenuto dal legislatore per molti anni garanzia degli equilibri di bilancio.

Seppur le prime analisi empiriche dimostrano una associazione positiva tra decentramento fiscale ed efficienza dei comuni – poiché tendenzialmente all'aumentare del livello di autonomia tributaria il livello di spesa diminuisce – è difficile ritenere che in questo momento storico si possa avere una ulteriore riduzione di spesa nella gestione dei servizi pubblici comunali.

Per garantire i servizi ai cittadini, senza minare gli equilibri di bilancio, gli enti devono gestire efficacemente le entrate piuttosto che comprimere le spese. I comuni hanno bisogno di investimenti finalizzati ad accrescere le competenze degli operatori e qualificare i servizi anche tecnologicamente.

Partendo da questo presupposto, la prima parte del volume affronta, attraverso una connotazione storica, le fasi essenziali della riforma degli enti locali che hanno segnato il passaggio dal patto di stabilità interno alla sterilizzazione della spesa pubblica di natura corrente con l'iscrizione in bilancio del fondo crediti di dubbia esigibilità.

Un focus particolare all'interno del lavoro è rivolto alle crisi finanziarie e al sistema dei controlli. I comuni meridionali sono quelli che presentano maggiori criticità finanziarie e la componente storica del fondo di solidarietà comunale, che avrebbe dovuto essere gradualmente sostituita dall'introduzione dei costi standard, in queste realtà appare poco efficace nel colmare le disuguaglianze. L'inappropriatezza del calcolo di distribuzione delle risorse

da perequazione, che le recenti previsioni normative stanno cercando di arginare, è una conseguenza della mancata approvazione dei livelli essenziali delle prestazioni, che a distanza di anni della legge delega n. 42 del 2009, non sono stati ancora propriamente definiti.

Con il progetto I.B.D.M.E.T., finanziato dal Pon Governance e capacità istituzionale 2014-2020, *Open Community PA 2020*, per una maggiore equità tributaria, sono state applicate metodologie innovative per la gestione delle entrate proprie in cinque comuni calabresi, alcuni dei quali in difficoltà finanziarie. L'obiettivo è stato quello di innescare processi gestionali virtuosi orientati al rafforzamento della capacità amministrativa sfruttando le leve dell'innovazione digitale che sta interessando i processi organizzativi e i relativi servizi erogati dagli enti locali.

1. LA SOSTENIBILITÀ ECONOMICO FINANZIARIA NEGLI ENTI LOCALI

1.1. L'ente locale e l'autonomia di entrata nella gestione del bilancio armonizzato

L'attività di gestione degli enti locali si caratterizza per la produzione e l'erogazione di servizi pubblici volti a soddisfare bisogni collettivi. Attraverso le fasi della gestione l'azienda pubblica mira alla creazione di valore e al mantenimento delle condizioni di equilibrio duraturo tra bisogni da soddisfare e risorse disponibili. Tuttavia il concetto di amministrazione negli istituti pubblici (amministrazione pubblica) ha delle specificità per i fini perseguiti e per il sistema di regole. Le risorse nelle aziende pubbliche devono essere distribuite con equità oltre ad essere impiegate senza spreco.

Nelle aziende pubbliche la gestione deve essere orientata all'equilibrio duraturo come in tutte le organizzazioni ma la stessa risente di vincoli riconducibili alla salvaguardia degli interessi di ordine pubblico, agli equilibri degli interessi delle diverse classi sociali, alla tutela dei diritti e doveri della comunità di riferimento, allo sviluppo delle condizioni di vita della società (Borgonovi et al., 2013).

L'ente locale è un ente pubblico la cui competenza è limitata entro un determinato ambito territoriale, più ristretto rispetto a quello nazionale. Nel nostro ordinamento il termine ente locale è usato con riferimento alle autonomie territoriali diverse dalle regioni: comuni, province, città metropolitane, comunità montane, comunità isolate, unioni di comuni¹.

¹ L'art. 2, del d.lgs. n. 267/2000, Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (Tuel), nel definire l'ambito di applicazione delle disposizioni del Testo unico, al co. 1, definisce enti locali i comuni, le province, le città metropolitane, le comunità montane, le comunità isolate e le unioni di comuni.

In quanto enti pubblici, gli enti locali sono dotati di potestà amministrativa, rappresentano la propria comunità, ne curano gli interessi e ne promuovono lo sviluppo.

Gli enti locali per legge – oltre a possedere autonomia statutaria, normativa, organizzativa e amministrativa – hanno autonomia impositiva e finanziaria, nell’ambito dei propri statuti e regolamenti e delle leggi di coordinamento della finanza pubblica.

La Costituzione italiana attribuisce agli enti locali, attraverso il decentramento autarchico, specifiche funzioni². Essi sono titolari di funzioni proprie e di quelle conferite loro con legge dello Stato e della regione, secondo il principio di sussidiarietà e concorrono ad assicurare “l’osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea”³.

La Costituzione italiana, all’art. 119, stabilisce l’autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti locali nel rispetto dell’equilibrio dei bilanci. Tale autonomia è richiamata anche all’articolo 3 – *Autonomia dei comuni e delle province* – del Testo unico degli enti locali (d.lgs. 267/2000), che all’art. 4 definisce il *Sistema regionale delle autonomie locali*.

Secondo quest’ultimo disposto è attribuita alle regioni l’organizzare dell’esercizio delle funzioni amministrative a livello locale attraverso i comuni e le province ai sensi dell’art. 117, primo e secondo comma, e dell’art. 118 primo comma della Costituzione.

Le leggi regionali sono chiamate ad identificare, coerentemente con l’art. 117 della Costituzione, gli interessi comunali e provinciali in rapporto alle caratteristiche della popolazione e del territorio⁴. Le regioni indicano i principi della cooperazione dei comuni e delle province tra loro e con la regione,

² Secondo l’art. 114 della Costituzione, la Repubblica è costituita dai comuni, dalle province, dalle città metropolitane, dalle regioni e dallo Stato. I comuni, le province, le città metropolitane e le regioni sono enti autonomi con propri statuti, poteri e funzioni secondo i principi fissati dalla medesima Costituzione. L’art. 118 attribuisce le funzioni amministrative ai comuni salvo che, per assicurarne l’esercizio unitario, le conferisce anche alle province, città metropolitane, regioni e Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza. I comuni, le province e le città metropolitane sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze.

³ Art. 119 della Costituzione, come modificato dalla legge costituzionale del 20 aprile 2012 n. 1 che ha disposto, con l’art. 6, co. 1, l’applicazione delle modifiche a decorrere dall’esercizio finanziario relativo all’anno 2024.

⁴ I compiti e le funzioni amministrative attribuire agli enti locali tengono conto delle dimensioni territoriali, associative ed organizzative, in base ai principi di cui all’art. 4, co. 3, della legge n. 59/1997.

al fine di realizzare un efficiente sistema delle autonomie locali al servizio dello sviluppo economico, sociale e civile.

Per lo sviluppo dei territori è dunque fondamentale il ruolo svolto dalle regioni.

Il riferimento nel Tuel al sistema regionale delle autonomie enfatizza, valorizzandola, la forte dipendenza tra le diverse autonomie locali e tra queste e la regione, per la crescita della comunità⁵. Tale coordinamento è da intendersi non solo in termini funzionali ma anche dal punto di vista finanziario e contabile⁶.

Rispetto a quest'ultimo aspetto, la riforma di contabilità armonizzata (l. n. 196/2009), come riportato nel documento di presentazione del testo normativo del Ministero dell'economia e delle finanze dell'aprile 2010, si è posta l'esigenza di assicurare il coordinamento tra gli obiettivi perseguiti dai diversi livelli di governo in un contesto in cui il ruolo degli enti territoriali è sempre più rilevante. Questa esigenza è stata rafforzata dalla contestuale necessità di rispettare per l'intero aggregato delle amministrazioni pubbliche i vincoli di bilancio assunti in ambito europeo (Mef, 2010).

L'autonomia finanziaria e l'armonizzazione contabile devono infatti essere considerate anche una conseguenza dell'ingresso dell'Italia all'interno dell'Unione europea, che ha comportato il rispetto di alcuni parametri macroeconomici. Le istituzioni europee hanno chiesto all'Italia il contenimento del debito pubblico rispetto all'andamento del Pil evitando il perpetuarsi di politiche di ripianamento dei deficit generati da parte degli altri livelli di governo e maggiore trasparenza nei conti pubblici (Borgonovi et al., 2013).

⁵ Le regioni, nell'ambito della propria autonomia legislativa, prevedono strumenti e procedure di raccordo e concertazione, anche permanenti, che diano luogo a forme di cooperazione strutturali e funzionali, al fine di consentire la collaborazione e l'azione coordinata fra regioni ed enti locali nell'ambito delle rispettive competenze (art. 4, co. 5, del Tuel).

⁶ Il testo del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 coordinato con il decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015) e il decreto legge 19 giugno 2015, n. 78, disponendo in materia di riforma contabile degli enti territoriali, nei suoi principi enfatizza il coordinamento contabile tra regioni e enti locali. I bilanci di previsione degli enti locali recepiscono le leggi delle rispettive regioni di appartenenza riguardanti le entrate e le spese relative a funzioni delegate, al fine di consentire la possibilità del controllo regionale sulla destinazione dei fondi assegnati agli enti locali e l'omogeneità delle classificazioni di dette spese nei bilanci di previsione degli enti rispetto a quelle contenute nei rispettivi bilanci di previsione regionali. Le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali.

Negli enti territoriali il coordinamento contabile si è concretizzato con il d.lgs. n. 118/2011 e con l'introduzione, dopo una fase di sperimentazione, in quasi tutti gli enti locali della contabilità armonizzata a partire dal 2015 (Bilardo et al., 2021). Il nuovo sistema ha introdotto un linguaggio contabile unico nei diversi comparti della pubblica amministrazione, un piano dei conti integrato e nuovi schemi di bilancio armonizzati la cui spesa è classificata per missioni e programmi.

Si tratta di un sistema di contabilità che – pur non avendo di fatto abbandonato il concetto di “spesa pubblica” sostituendolo con quello, a matrice economico-aziendale, di “costo” – ha avvicinato la tradizionale contabilità finanziaria tipica degli enti territoriali al principio della competenza economica (Anselmi e Pozzoli, 2019).

La contabilità armonizzata ha il merito di aver introdotto negli enti pubblici istituti tipici della contabilità economico-patrimoniale con l'obiettivo di tutelare e rendere robusti gli equilibri di bilancio (Nardo, 2018).

In particolare con tale scopo sono stati previsti in bilancio l'iscrizione di diversi fondi rischi tra cui il fondo crediti di dubbia esigibilità (Fcde)⁷. Si tratta di un fondo che evita di effettuare “spesa pubblica” nei casi in cui vi è bassa capacità di riscossione da parte dell'ente e quindi nei casi in cui il rischio di mancato incasso delle entrate è concreto.

Secondo questa logica il fondo crediti di dubbia esigibilità e il relativo accantonamento sono determinati, nel bilancio di previsione dell'ente locale e nel rendiconto, in relazione all'andamento storico delle riscossioni rispetto agli accertamenti⁸. Nella determinazione del Fcde si tiene pertanto conto

⁷ La contabilità finanziaria già prima della riforma prevedeva l'iscrizione in bilancio di previsione di alcuni fondi quale il fondo di riserva ordinario di competenza e il fondo riserva di cassa. Il fondo riserva di competenza è iscritto, con la nuova struttura di bilancio armonizzato, nella missione 20, programma 1, titolo 1, macro-aggregato 10. L'obbligo di istituzione e le modalità di calcolo sono previsti dall'articolo 166 del Tuel e nel regolamento di contabilità dell'ente. La quota minima è dello 0,30 oppure dello 0,45 per cento (nelle situazioni di cui all'art. 195 o 222 del Tuel) e la quota massima prevista è pari al 2 per cento del totale delle spese correnti di competenza. La metà della quota minima del fondo di riserva deve essere riservata alla copertura di eventuali spese non prevedibili, la cui mancata effettuazione comporta danni certi all'amministrazione. Anche il fondo riserva di cassa è iscritto nella missione 20, programma 1 e la consistenza non deve essere inferiore allo 0,2 per cento delle spese finali per come previsto dall'art. 166, comma 2 quater del Tuel. Il fondo riserva (sia di cassa che di competenza) ha tuttavia una funzione e un impatto sul bilancio differente rispetto ai fondi rischi istituiti dal d.lgs. 118/2011 come si analizzerà nei paragrafi successivi.

⁸ Il Fcde è iscritto nella missione 20, programma 2 del bilancio. La sua contabilizzazione nel programma 2 del bilancio lo differenzia dai fondi per spese potenziali che invece si iscrivono

della tipologia di entrate, del loro ammontare (sia in fase previsionale sia in fase di consuntivo per quanto attiene i residui attivi), delle modalità di accertamento (per competenza o per cassa), nonché delle eventuali garanzie fideiussorie. Queste regole e più in generale la gestione del bilancio degli enti locali è disciplinata nel Tuel – coerentemente alle disposizioni del d.lgs. n. 118/2011 – nella parte II “Ordinamento finanziario e contabile”, Titolo III.

Di seguito, funzionalmente al progetto I.B.D.M.E.T, si analizzeranno – nelle diverse fasi della programmazione, gestione e rendicontazione – le tipologie di entrate previste dai comuni per lo svolgimento delle proprie funzioni⁹.

1.1.1. Le entrate dei comuni. Programmazione, gestione e rendicontazione

Il ciclo economico di gestione negli enti locali si svolge attraverso l’acquisizione di risorse e l’impiego delle stesse per la produzione diretta o tramite terzi di beni e servizi da erogare. L’acquisizione di risorse (finanziamento) e l’impiego (investimento e collocamento) possono generare le seguenti condizioni gestionali e di bilancio:

- equilibrio di sviluppo, quando le risorse proprie correnti sono risparmiate al consumo (spese correnti) e vengono assorbite da impieghi per investimenti;
- equilibrio di esistenza, quando le risorse e gli impieghi correnti si equivalgono e soddisfano le condizioni tendenziali di funzionamento dell’azienda pubblica;
- disequilibrio quando le risorse proprie correnti sono insufficienti a fronteggiare gli impieghi per consumi ordinari (spese correnti).

L’equilibrio di sviluppo o il contenimento del disavanzo corrente può essere perseguito attraverso politiche che accrescano le risorse proprie (es. pressione tributaria o incremento entrate extra-tributarie) e ricerchino econo-

al programma 3 che comprendono fondi per rischi contenzioso, oneri futuri, perdite società e organismi partecipati ecc.

⁹ Il volume riporta i risultati nell’ambito del progetto Open Community PA 2020 – del progetto I.B.D.M.E.T (Interoperabilità Banche Dati per una Migliore Equità Tributaria) – finanziato dal Pon Governance e capacità istituzionale 2014-2020, ASSE 3 – Obiettivo Specifico 3.1 – Azione 3.1.1. Il progetto, come specificato in premessa, ha riguardato l’applicazione di processi e tecnologie innovative nella gestione delle entrate, in via sperimentale, in cinque comuni calabresi di medie e piccole dimensioni.

mie di spesa o incrementino la copertura dei costi dei servizi a domanda individuale (Borgonovi et al., 2023).

Come introdotto nel paragrafo precedente, i comuni secondo l'art. 119 della Costituzione «hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea».

Per quanto riguarda le entrate, nei comuni possono essere individuate tre macro tipologie di voci:

- entrate da fondo perequativo, concepito per colmare eventuali squilibri tra le regioni e trasferito ai comuni con minore capacità fiscale per abitante senza vincoli di destinazione;
- entrate da compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibile al rispettivo territorio;
- altre entrate da trasferimenti;
- entrate proprie.

Tutte le entrate così individuate concorrono agli equilibri di bilancio ma soprattutto consentono di finanziare integralmente le funzioni attribuite ai comuni¹⁰.

Rispetto a queste tipologie di entrate, per capirne la natura e l'origine, bisogna fare riferimento alla legge n. 42 del 2009 che dà attuazione, seppur parzialmente, al nuovo ordinamento costituzionale e ai due principi (che diventano due canali di finanziamento) in esso contenuti e considerati necessari per finanziare tutte le funzioni di competenza dell'ente locale:

- solidarietà tra enti territoriali;
- autonomia fiscale.

La riforma Costituzionale allargando, da una parte, l'autonomia impositiva ha reso centrali le entrate proprie degli enti locali, nello stesso tempo ha però previsto un meccanismo perequativo per evitare le disparità tra territori e cittadini. La legge n. 42/2009, infatti, ha dato vita ai principi del federalismo fiscale con diverse previsioni. Tra le più importanti vi è l'istituzione del fondo sperimentale di riequilibrio comunale, sostituito dal fondo di solida-

¹⁰ Lo Stato, secondo il nostro ordinamento giuridico, può destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali in favore di alcuni enti per rimuovere gli squilibri economici e sociali e per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni. Si tratta in questo caso di entrate eccezionali con specifica destinazione.

rietà comunale. Questo fondo ha lo scopo di sostituire progressivamente i trasferimenti basati sulla spesa storica con il criterio dei costi e dei fabbisogni standard e attuare, così, la perequazione prevista dalla riforma¹¹.

I principi che risiedono nella riforma costituzionale e nella legge n. 42/2009 prevedono per la distribuzione delle risorse statali agli enti locali un criterio basato sulle effettive esigenze e condizioni dei territori. Tale criterio dovrebbe a regime superare la logica della spesa storica che penalizza in termini di risorse trasferite chi ha meno servizi o chi nel passato ha speso di meno o speso meglio.

Il processo delineato dalla Costituzione è, tuttavia, ancora in corso di attuazione ed è lontano dalla sua conclusione¹². La norma del 2009 è una legge delega che ha ceduto il passo al Governo e ai decreti attuativi¹³.

Gli enti locali, per lo svolgimento delle funzioni attribuite dalla legge e per la gestione dei servizi, hanno di fatto dovuto incrementare pesantemente le risorse autonome (entrate proprie). Infatti, i dati generali di contesto fotografano una finanza comunale contrassegnata nell'ultimo decennio da:

- un forte innalzamento del prelievo fiscale proprio;
- una pesante riduzione dei trasferimenti;
- una stringente previsione di vincoli finanziari tra cui il Patto di stabilità interno¹⁴.

¹¹ Il fondo di solidarietà comunale negli anni è stato gradualmente incrementato (l. n. 234/2021, art. 1, co. 172 e l. n. 197/2022, art. 1, co. 774). Si ricorda che il Fondo di solidarietà comunale è alimentato da una quota del gettito Imu di spettanza dei comuni stessi.

¹² Le questioni oggi dibattute e rimaste in sospeso sono la mancata definizione dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) su cui agganciare una reale perequazione delle risorse. Solo dopo aver definito gli standard minimi dei servizi da garantire su tutti i territori si possono calcolare i costi standard di ogni amministrazione locale. Esiste, infatti, un rapporto diretto tra la definizione dei Lep e la determinazione di costi e fabbisogni standard. Anche se i Lep non sono stati ancora definiti, negli ultimi anni sono state introdotte delle revisioni alla metodologia sulla perequazione e sono stati istituiti gli obiettivi di servizio stanziando specifiche risorse per i servizi di prima infanzia, i servizi sociali comunali (legge di bilancio 2021, art. 1 commi 791 e 792), i servizi sul trasporto scolastico per alunni con disabilità (l. n. 234/2021, art. 1 co. 174).

¹³ I decreti legislativi emanati ad oggi in attuazione della legge n. 42/2009 sono diversi. Tra i principali vi è il d.lgs. n. 85/2010 sul patrimonio demaniale, il d.lgs. n. 216/2010 sulla definizione dei fabbisogni standard per comuni e province, il d.lgs. n. 118/2011 sull'armonizzazione contabile modificato ed integrato dal d.lgs. n. 126/2014.

¹⁴ L'effetto congiunto di tagli alle risorse, fiscalizzazione dei trasferimenti, evoluzione delle regole finanziarie e sforzo fiscale dei comuni, comporta – dal 2010 al 2019 – 8,1 miliardi di euro in più di prelievo fiscale legato all'imposizione comunale e 6,6 miliardi di euro in meno a disposizione dei bilanci comunali (Ferraina, 2021).

Attualmente i comuni dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio ma soprattutto stabiliscono e applicano, imposte e tasse, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Le entrate degli enti locali, destinate all'erogazione dei servizi e allo svolgimento delle funzioni e quindi alla gestione dell'ente, nonché agli investimenti, sono di varie tipologie: tasse, imposte, trasferimenti da altre istituzioni pubbliche o private. A queste bisogna aggiungere entrate da indebitamento, anticipazioni di denaro da parte del tesoriere o di altri istituti creditizi come Cassa depositi e prestiti¹⁵.

La tipologia e la natura dell'entrata determina il suo utilizzo ossia la destinazione a finanziamento di specifiche spese.

Le entrate da indebitamento possono essere utilizzate per investimenti mentre le anticipazioni di cassa o di liquidità non posso finanziare nuove spese ma sono entrate da usare esclusivamente per soddisfare momentanei fabbisogni di cassa.

Le entrate da trasferimenti, da soggetti pubblici e privati, possono essere entrate in conto capitale ma anche entrate correnti a seconda della finalità che l'atto amministrativo di riferimento gli attribuisce. Le tipologie di entrate definite proprie e che determinano l'indice di autonomia finanziaria sono le entrate iscritte in bilancio ai titoli I e III.

Le imposte, che rientrano tra le entrate proprie, possono essere utilizzate per finanziare vari tipi di servizi e quindi coprire spesa pubblica di diversa natura. Sono, infatti, conosciute come entrate "indivisibili" in quanto l'importo incassato dal comune non deve essere utilizzato per specifiche finalità ma concorre all'erogazione di diversi servizi rivolti alla collettività.

Le tasse, invece, finanziano servizi specifici a fronte dei quali vengono pagate dal contribuente. Un esempio è la tassa sui rifiuti urbani (Tari) che il cittadino versa al comune per ricevere il servizio di raccolta e smaltimento della spazzatura¹⁶. Altro esempio di tassa è quella di soggiorno o la Tosap oggi trasformata in canone unico patrimoniale.

¹⁵ La Cassa depositi e prestiti è una società per azioni a controllo pubblico. L'azionista di maggioranza è il Ministero dell'economia e delle finanze con circa 83 per cento di azioni possedute. Gli azionisti di minoranza sono le fondazioni bancarie che operano a favore dei diritti sociali, civili e culturali dei territori.

¹⁶ Il soggetto deputato a programmare, gestire e incassare la Tari può essere differente nei diversi contesti regionali a seconda di come è stato organizzato il servizio e sono stati definiti gli ambiti territoriali.

Le imposte rispetto alla tassa rappresentano un prelievo subito dal contribuente in rapporto alla sua capacità contributiva. L'addizionale Irpef è un esempio di entrata del comune rientrante tra la tipologia delle imposte così come lo è l'Isco (imposta di soggiorno e contributo di sbarco).

L'addizionale comunale all'Irpef è un'imposta che si applica al reddito complessivo determinato ai fini dell'Irpef nazionale ed è dovuta se per lo stesso anno risulta dovuta quest'ultima. È facoltà di ogni singolo comune istituirla, stabilendone l'aliquota e l'eventuale soglia di esenzione nei limiti fissati dalla legge statale.

Rispetto all'addizionale Irpef, il gettito che il comune riceve è più alto all'aumentare del reddito pro-capite dei cittadini.

È evidente che i comuni che operano in territori economicamente sviluppati hanno una autonomia finanziaria maggiore rispetto ai comuni che erogano servizi in territori svantaggiati. In questi ultimi casi gli equilibri di bilancio sono fragili.

Il comune, nell'ambito della propria autonomia impositiva, garantendo gli equilibri di bilancio, a seconda della tipologia di entrata, delibera in consiglio o in giunta, le aliquote e le tariffe e, in alcuni casi, istituisce nuove imposte¹⁷.

Contabilmente, ai fini degli equilibri di bilancio, le entrate sono distinte in correnti e in conto capitale, a seconda della spesa che vanno a finanziare, che può essere di funzionamento o di investimento. Sono distinte inoltre in entrate ordinarie e straordinarie, a seconda della natura e della frequenza con cui si manifestano.

La contabilità armonizzata distingue le entrate in ricorrenti e non ricorrenti, quando si riferiscano a proventi la cui acquisizione sia prevista a regime ovvero limitata ad uno o più esercizi.

Sono comunque non ricorrenti per i comuni le seguenti entrate:

¹⁷ Una entrata istituita dall'ente facoltativamente è l'imposta di soggiorno, definita impropriamente anche tassa di soggiorno. Si tratta di somme pagate dai turisti in base alla durata della permanenza in una struttura ricettiva alla medesima struttura che agisce da agente contabile e riversa al comune quanto incamerato. Le entrate derivanti dall'imposta di soggiorno hanno destinazione vincolata alle stesse finalità turistiche. È stata introdotta, per tutti i comuni che vogliono usufruire della facoltà di istituzione, dal d.lgs. n. 23/2011. Il decreto legge n. 78/2010 l'aveva prevista esclusivamente per il comune di Roma. Il contrasto all'evasione e la riscossione sono stati potenziati con le previsioni del decreto legge n. 34/2019. Tale norma prevede che la regolarità di versamento può essere esercitata dai comuni attraverso controlli incrociati e utilizzando i dati delle questure sui soggiorni dei turisti e il portale "alloggiati web" (<https://alloggiatiweb.poliziadistato.it/PortaleAlloggiati/>).

- donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni, condoni;
- gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;
- entrate per eventi calamitosi;
- alienazione di immobilizzazioni;
- le accensioni di prestiti;
- i contributi agli investimenti (a meno che non siano espressamente definitivi "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione).

Le entrate non ricorrenti devono finanziare, per garantire gli equilibri duraturi di bilancio, spese non ricorrenti quali: i ripiani di disavanzi pregressi di aziende e società partecipate, i trasferimenti in c/capitale, le spese per eventi calamitosi, le sentenze esecutive ed atti equiparati, gli investimenti diretti e i contributi agli investimenti.

Un ruolo centrale nelle entrate dei comuni è rivestito dall'Imu (imposta municipale propria) dovuta per il possesso di fabbricati (escluse le abitazioni principali classificate nelle categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9), di aree fabbricabili e di terreni agricoli ed è dovuta dal proprietario o dal titolare di altro diritto reale, dal concessionario nel caso di concessione di aree demaniali e dal locatario in caso di leasing. L'Imu è stata introdotta, dall'art. 13 del d. l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge del 22 dicembre 2011, n. 214. L'Imu a decorrere dal 2014 e fino al 2019 è stata individuata dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 quale imposta facente parte, insieme al tributo per i servizi indivisibili (Tasi) e alla tassa sui rifiuti (Tari), dell'imposta unica comunale (Iuc). La legge 27 dicembre 2019, n. 160 ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la Iuc e – tra i tributi che ne facevano parte – la Tasi. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la Iuc: Tari e Imu, quest'ultima come rivisitata dalla stessa legge n. 160 del 2019.

Le aliquote Imu possono essere: a) ordinaria pari allo 0,86%; i comuni possono aumentarla fino all'1,06 o diminuirla fino all'azzeramento. È possibile aumentare ulteriormente l'aliquota al ricorrere di determinate condizioni; b) ridotta (abitazione principale di lusso e relative pertinenze), pari allo 0,5%; i Comuni possono aumentarla dello 0,1% oppure diminuirla fino all'azzeramento.

La legge di bilancio n. 160/2019 abolendo la Iuc ha definito la "nuova Imu". L'Imu è stata definita nella sua iniziale previsione una Ici rafforzata con aliquote più elevate e base imponibile più ampia poiché basata su rendite ca-

tastali che vennero rafforzate in modo forfettario. Il contribuente pagava molto di più anche se la metà veniva versata allo Stato. Inizialmente, infatti, allo Stato era stata riservata una quota dell'Imu pari alla metà dell'importo calcolato applicando l'aliquota alla base imponibile di tutti gli immobili, ad eccezione dell'abitazione principale e delle relative pertinenze. Con la legge di stabilità 2013 lo Stato rinunciò al 50% dell'imposta e lasciò tutto ai comuni, con l'eccezione degli immobili ad uso produttivo, i capannoni industriali, classificati con la lettera D. Tutto ciò a fronte del taglio dei trasferimenti.

Si ricorda infatti che con l'approvazione della legge del 14 giugno del 1990 n. 158 si diede avvio ad un processo di razionalizzazione e di riordino delle entrate delle regioni e degli enti locali che culminò con l'introduzione dell'Ici. Tale imposta, almeno nelle intenzioni del legislatore, avrebbe dovuto assicurare ai comuni, autonome entrate tributarie che avrebbero consentito di limitare i trasferimenti dello Stato che avrebbe garantito trasferimenti finanziari alla sola copertura dei servizi indispensabili (Porcelli e Scheda, 2022).

Su questo processo presero vita in quegli anni le “leggi Bassanini” e tutto il dibattito delle risorse finanziarie da trasferire ai comuni¹⁸. A fronte dei trasferimenti alle regioni e agli enti locali di funzioni e compiti propri, si doveva provvedere, al conferimento delle corrispettive risorse finanziarie necessarie per il loro svolgimento. Si andò affermandosi gradualmente una maggiore autonomia finanziaria delle regioni; nella fattispecie le spese correnti dovevano essere coperte da tributi regionali ed eventuali eccedenze, incanalate in un fondo comune, nel quale confluivano quote dei tributi erariali. Per ciò che invece riguarda il finanziamento per la spesa per investimenti doveva essere assicurato mediante trasferimenti statali provenienti dal fondo per il finanziamento dei programmi regionali di sviluppo e dai fondi per i contributi speciali. Il legislatore introduceva in quegli anni il principio di finanza mista, che pur ampliando il grado di autonomia impositiva degli enti territoriali, manteneva a livello centrale il potere di stabilire gli elementi essenziali della fattispecie impositiva (Porcelli e Scheda, 2022). Un principio abbandonato nel tempo e sostituito dalla attuale autonomia impositiva come descritta precedentemente.

Attualmente i costi standard e i Lep sono alla base della determinazione delle entrate proprie e trasferite al comune.

¹⁸ La legge n. 59 del 1997, in particolare, prevede una nuova e diversa ripartizione delle funzioni tra Stato, regioni ed enti locali in risposta ai principi di sussidiarietà e federalismo e del partenariato, indicati a livello europeo.

I costi del servizio rifiuti – che determinano la tariffa – sono la risultanza dei fabbisogni standard così come previsto dalla legge n. 147 del 2013, art. 1, co. 653 e della delibera dell’Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (Arera) n. 363/2021. La norma prevede che, a partire dal 2018, nella determinazione dei costi di cui al co. 654, il comune deve avvalersi anche delle risultanze dei fabbisogni standard¹⁹. Per il calcolo del fabbisogno standard di ciascun comune sono state approvate specifiche componenti del costo stesso per tonnellata di rifiuti dalla commissione tecnica per i fabbisogni standard (Cfts) già nel 2019 e aggiornati nel 2023.

¹⁹ L’Autorità con la deliberazione n. 443/2019 ha definito i criteri di calcolo e riconoscimento dei costi efficienti di esercizio e di investimento e il relativo allegato MTR. Con la deliberazione n. 363/2021 ha, invece, approvato il metodo tariffario per il servizio integrato di gestione dei rifiuti per il secondo periodo regolatorio 2022-2025 (MTR-2). Il nuovo metodo rispetto al metodo normalizzato previsto dal Dpr n.158/1999 prevede l’uso del fabbisogno standard come benchmark di riferimento per il costo unitario effettivo del servizio di gestione dei rifiuti urbani per la determinazione del coefficiente di recupero di produttività (X_a , art. 5 dell’allegato A) e per le valutazioni relative al superamento del limite alla crescita annuale delle entrate tariffarie per assicurare il raggiungimento dei previsti miglioramenti di qualità e di integrazione delle attività gestite (art. 4 dell’allegato A). Per l’applicazione del co. 653 della legge n. 147/2013, i valori delle grandezze utilizzate nel Pef sono da calcolarsi in relazione alle caratteristiche del servizio attive per il quadriennio 2022-2025 (periodo cui il Pef si riferisce). Invece, per utilizzare il fabbisogno standard come benchmark di riferimento per il costo unitario effettivo del servizio di gestione dei rifiuti urbani le variabili vanno calcolate con riferimento alle annualità 2020 e 2021 ovvero alla due annualità precedenti a quelle di riferimento del Pef. Le grandezze principale per il calcolo del costo standard è il costo medio nazionale di riferimento per tonnellata di rifiuti, corrispondente nel 2023 a 130,45 euro. Questa è una costante del modello rispetto alla quale il costo standard di riferimento di ogni comune può discostarsi, verso l’alto o verso il basso, in base alle seguenti ulteriori caratteristiche: a) cluster o gruppo omogeneo di riferimento in termini di natura orografica, caratteristiche demografiche e sociali; b) economie/diseconomie di scala; fattori di contesto (età media della popolazione, residenti con titolo universitario, densità media della popolazione, reddito); c) dotazione regionale di infrastrutture. In questo caso per esempio per ogni impianto di coincenerimento disponibile nella regione il costo standard si riduce di 1,88 euro per tonnellata. la banca dati del catasto rifiuti messa a disposizione da Ispra fornisce i dati aggiornati (<http://www.catastorifiuti.isprambiente.it/index.php?pg=findimpianto>); d) forma di gestione; e) modalità di gestione del servizio (raccolta “porta a porta”, mediante centri di raccolta); f) quota di raccolta differenziata; g) distanza fra il comune e il luogo di conferimento (un km di distanza in più aumenta il costo standard di 0,18 euro per tonnellata); h) tonnellate totali di rifiuti prodotti e smaltiti. Le note metodologiche per il calcolo dei fabbisogni standard dei comuni delle regioni a statuto ordinario per il servizio smaltimento rifiuti, in base all’art. 6 del d.lgs. n. 216/2010 e relativo aggiornamento per il 2023 in base agli artt. 5, 6 e 7 della stessa norma, sono state redatte da Sose (soluzione per il sistema economico) S.p.A. e sono consultabili sul sito della commissione tecnica per i fabbisogni standard (<http://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/ctfs/index.html>). Al fine di acquisire efficacia, i regolamenti e le delibere tariffarie in materia di Tari devono essere pubblicati sul sito internet www.finanze.gov.it.

In fase di predisposizione del bilancio del comune la corretta determinazione delle previsioni di entrate determina la qualità degli equilibri di bilancio. Ogni tipologia di entrata in fase preventiva è prevista sulla base di specifiche regole che la rendono vera, attendibile, corretta e comprensibile come previsto dai postulati di bilancio.

I principi generali e i postulati di bilancio, infatti, precisano che il principio della «veridicità» fa esplicito riferimento al principio del *true and fair view* che non si applica ai soli documenti di rendicontazione e alla gestione “ma anche ai documenti di previsione nei quali è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari (e nel caso anche economici) generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento” (allegato 1 al d.lgs. n. 118/2011).

Nella fase di programmazione per le entrate si devono quindi evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste che invece devono essere valutate secondo una rigorosa analisi di controllo.

Le previsioni di entrata devono essere, quindi, sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei ed obiettivi parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione delle risorse al fine di renderle rispettose del principio dell’attendibilità delle previsioni²⁰. Devono inoltre essere corrette, rispettose formalmente delle previsioni normative e sostanzialmente ispirate al buon andamento dei sistemi contabili adottati dall’ente locale.

Il sistema di bilancio deve essere, pertanto, comprensibile e le voci di entrata devono perciò presentare una chiara classificazione (finanziaria, economica e patrimoniale)²¹.

L’articolazione dell’intero sistema di bilancio deve rendere evidenti le informazioni previsionali sulle entrate.

Nella fase di programmazione delle entrate di molti comuni ha un ruolo centrale il Pef (piano economico finanziario) sulla base del quale si determina il costo complessivo del servizio e le relative tariffe, tenuto conto del

²⁰ Secondo i postulati di bilancio un’informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa. L’oggettività degli andamenti storici e dei suddetti parametri di riferimento, ad integrazione di quelli eventualmente previsti dalle norme, consente di effettuare razionali e significative comparazioni nel tempo e nello spazio e, a parità di altre condizioni, di avvicinarsi alla realtà con un maggior grado di approssimazione.

²¹ Principio contabile generale della chiarezza o comprensibilità rafforzativo del principio base della veridicità.

numero e della tipologia di contribuenti e di altri parametri specifici previsti dalla legge di settore²².

I Pef sono obbligatori per la determinazione della Tari e per altri servizi a domanda individuale (servizio di trasporto scolastico, servizio mensa ecc.). La norma prevede per alcuni servizi, quali il servizio di nettezza urbana, la copertura totale dei costi diretti e indiretti da parte dei contribuenti. Per altri, invece, il piano economico può essere sostenibile finanziariamente anche quando una parte della quota di costo è a carico dei cittadini che usufruiscono del servizio e la differenza a carico delle risorse di bilancio del comune. L'ammontare del Pef per la Tari determina l'ammontare della relativa entrata da iscriversi al titolo I del bilancio.

Nel titolo I del bilancio di previsione si iscrivono tutte le imposte e il fondo perequativo per il funzionamento ordinario dell'ente. Mentre al titolo III si riportano le entrate extra-tributarie quali fitti attivi, sanzioni, ecc.

In base all'ammontare delle entrate a rischio incasso, sia del titolo I che del titolo III, si calcola il Fcde da iscrivere tra le spese correnti del bilancio di previsione²³.

La gestione delle entrate determina la contabilizzazione delle stesse in contabilità finanziaria e, con il piano integrato dei conti, contestualmente in contabilità economico-patrimoniale.

L'art. 179 del Tuel considera l'accertamento la prima fase di gestione dell'entrata mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza. Tenuto conto dell'articolo del Tuel sopra citato e nel rispetto di quanto previsto dal principio generale della competenza finanziaria e dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui agli allegati n. 1 e n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, per ogni tipologia di entrata sono previsti modalità differenti di accertamento.

²² Dall'anno 2022, la delibera Arera n. 363/2021/R/RIF ha stabilito la durata quadriennale (2022-2025) del Pef del servizio di nettezza urbana con aggiornamento biennale. Qualora l'ente territorialmente competente lo ritenga necessario, al verificarsi di situazioni straordinarie tali da pregiudicare gli obiettivi indicati nel Pef, è possibile una revisione in qualsiasi momento del secondo periodo regolatorio.

²³ Il fondo crediti di dubbia esigibilità sarà trattato in modo dettagliato successivamente in specifico paragrafo.

Per le entrate di natura tributaria la fase dell'accertamento si concretizza a seguito di emissione di ruoli o di altre forme stabilite per legge²⁴.

Per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, l'accertamento si ha a seguito di acquisizione diretta o di emissione di liste di carico.

Per le entrate relative a partite compensative delle spese del titolo "servizi per conto terzi e partite di giro", l'accertamento si ha in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa.

Per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche l'accertamento si ha a seguito della comunicazione dei dati identificativi dell'atto amministrativo di impegno dell'amministrazione erogante relativo al contributo o al finanziamento. Per le altre entrate, anche di natura eventuale o variabile, l'accertamento si ha mediante contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici, salvo i casi, tassativamente previsti nel principio applicato della contabilità finanziaria, per cui è previsto l'accertamento per cassa.

In contabilità l'accertamento dell'entrata è registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario, per esempio, le entrate il cui "diritto di credito" non venga a scadenza nello stesso esercizio finanziario. È vietato l'accertamento attuale di entrate future. Le entrate sono registrate nelle scritture contabili anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

Nei comuni, con l'attuale sistema di contabilità, in fase di rendicontazione si determina, per effetto della gestione delle entrate, lo stock dei residui attivi e l'ammontare degli incassi nonché le somme definitivamente inesigibili o da svalutare (Ricci, 1999). È in questa fase che si quantifica la consistenza del Fcde quale quota accantonata del risultato di amministrazione.

²⁴ La fase dell'accertamento nel ciclo di gestione delle entrate in contabilità finanziaria si differenzia dall'accertamento dell'evasione delle entrate di carattere tributario. In quest'ultimo caso si tratta di individuare evasori totali – quindi non censiti come contribuenti del comune – o accertare mancati pagamenti (totali o parziali) di tributi dovuti dai contribuenti presenti nella banca dati dall'ente. È ovvio che l'accertamento per evasione totale sul bilancio del comune comporta nuove entrate riferite ad anni precedenti e soprattutto incrementa le entrate a regime poiché aumenta il numero dei contribuenti a parità di altre condizioni.

1.1.2. Le entrate da fondo perequativo

Nei paragrafi precedenti è stato analizzato come negli ultimi anni si è cercato di revisionare la metodologia perequativa per l'assegnazione delle risorse ai comuni (Evangelista et al., 2020). Oggi il metodo è basato maggiormente sui fabbisogni e sulle capacità fiscali standard, in attuazione della legge delega sul federalismo fiscale (l. n. 42/2009).

Lo schema perequativo attualmente praticato è, tuttavia, carente per una serie di ragioni, tra i quali:

- una scarsa considerazione nei metodi di distribuzione delle risorse della rigidità degli equilibri dei comuni di piccole dimensioni;
- la mancata definizione dei «livelli essenziali delle prestazioni» (Lep), che hanno lo scopo di assicurare con adeguati finanziamenti statali in tutto il Paese i diritti sociali fondamentali con riferimento alle funzioni dei comuni;
- l'assenza di finanziamenti statali e quindi la non praticabilità della perequazione «verticale», come invece è previsto dalla Costituzione e dalla legge n. 42/2009;
- una eccessiva variabilità delle assegnazioni ai comuni nel tempo e nello spazio per effetto di cambi metodologici e aggiornamenti annuali²⁵.

I dati dimostrano, infatti, che nei territori – nonostante la presenza di risorse trasferite per effetto del fondo di perequazione – sono cresciute le disuguaglianze in termini di capacità di spesa corrente (Ballanti et al., 2022). I comuni «più poveri» con livelli di spesa corrente più bassi spendono meno nel corso degli anni. I comuni «più ricchi» con livelli di spesa corrente più alti spendono un po' di più. La fattispecie più grave è che tale situazione ha generato, soprattutto in alcune aree geografiche, una limitata spesa da destinare agli investimenti (Corte dei conti, 2023)²⁶.

²⁵ Grazie a risorse aggiuntive riassegnate gradualmente per il taglio dei 560 milioni di cui al decreto legge n. 66/2014 è stato possibile negli ultimi anni intervenire su alcuni degli effetti negativi della perequazione realizzata fino ad oggi solo in «orizzontale».

²⁶ Nel rapporto 2023 della Corte dei conti sezione riunite in sede di controllo, sul coordinamento della finanza pubblica, si evidenzia che «dall'analisi disaggregata dei dati dei Comuni emerge una certa dinamicità degli investimenti degli enti di piccola dimensione e una sostanziale difficoltà dei Comuni più grandi e degli enti capoluoghi di regione. Si evidenzia anche una marcata differenziazione geografica rispetto al dato medio nazionale, con tassi di crescita che arrivano al 7,6 per cento negli enti del Nord ovest e, viceversa, sono vicini allo zero nei Comuni del Centro e delle Isole, denotando una sostanziale stagnazione», pag. 23.

Il criterio che oggi guida la redistribuzione delle risorse nei comuni d'Italia è, infatti, costituito dal differenziale tra i fabbisogni e le capacità fiscali standard²⁷. Su questo fronte i rilevanti valori in corrispondenza degli estremi della distribuzione hanno portato a limitare il target perequativo al 50 per cento. Dal 2020 questo limite è stato abolito con un andamento progressivo tendente al 100 per cento, che entrerà a regime nel 2031. Si prevede che in 8 anni circa il target perequativo passerà dal 50 al 100 per cento della capacità fiscale del comparto.

Questa revisione del percorso perequativo è stata prevista dal c.d. decreto legge “fiscale” che ha determinato, a partire dal 2020, un aumento:

- della percentuale di risorse perequate, seppur in modo progressivo e graduale (aumento del 5 per cento fino al 2030);
- dell'ammontare totale delle risorse perequate (da 14 a 28 miliardi di euro circa).

La perequazione attuale, basata sostanzialmente sul modello “orizzontale” – ossia sulla redistribuzione di risorse date – si è cercato negli ultimi tre anni di superarla con l'introduzione di un'impostazione «verticale» orientata maggiormente all'incremento della qualità dei servizi locali. In questa nuova impostazione della perequazione si richiede un intervento statale di inserzione di maggiori risorse che, di fatto, ha già riguardato alcune funzioni dei comuni: i servizi sociali, gli asili nido e il trasporto studenti disabili²⁸. Il fondo sociale comunale è, infatti, aumentato – con destinazione di risorse statali aggiuntive negli ultimi anni – per quasi 2 miliardi oltre la quota dovuta al reintegro del taglio ex d. l. n. 66/2014.

Di seguito, a conclusione del paragrafo, sono sintetizzate le diverse e principali tipologie di entrata dei comuni e la loro evoluzione negli ultimi dieci anni.

²⁷ Tale differenziale varia da un minimo di -5.290 (capacità fiscale più alta) ad un massimo di +1.816 euro pro capite (fabbisogni più alti).

²⁸ Per i servizi sociali con la legge di bilancio per il 2021 si è avuto un incremento per i comuni delle regioni a statuto ordinario pari a 216 milioni nel 2021 ampliato ai comuni delle isole con la legge di bilancio 2022 (co. 563) per 44 milioni nel 2022. Per gli asili nido la legge di bilancio 2022 (commi 172-173) ha previsto risorse correnti aggiuntive collegate agli investimenti del Pnrr per 120 milioni nel 2022 con l'obiettivo di incrementare i posti di circa 150 mila unità. Per il trasporto studenti disabili (co. 174) le risorse correnti aggiuntive per il 2022 sono state di 30 milioni.

Tab. 1.1 – Evoluzione della tipologia di entrate nei comuni dal 2011 ad oggi

Prima del 2011	Periodo 2011/2013	2014	2015	Attualmente
Addizionale Irpef e addizionale energia elettrica	Addizionale Irpef	Addizionale Irpef	Addizionale Irpef	Addizionale Irpef
ICI (esclusa prima casa) Tarsu/ Tia	Ici (esclusa prima casa) e Imu dal 2012, Tares (solo per l'anno 2013)	Imu, Tasi, Tari (IUC)	Imu, Tasi, Tari (IUC)	Imu e Tari (soppressione IUC)
Tosap o Cosap, Pubblicità e Affissioni	Tosap o Cosap, Pubblicità e affissioni	Tosap o Cosap, Pubblicità e affissioni	Tosap o Cosap, Pubblicità e affissioni	Canone Unico Patrimoniale
Trasferimenti Statali (soppressi con d.lgs. n. 23/2011)	Compartecipazione fiscalità immobiliare e cedolare secca	Compartecipazione fiscalità immobiliare e cedolare secca	Soppressione compartecipazione alla fiscalità immobiliare e cedolare secca	Soppressione compartecipazione alla fiscalità immobiliare e cedolare secca
	Compartecipazione Iva su base provinciale (sospesa dal 2013)			
	Fondo sperimentale di riequilibrio	Fondo di solidarietà comunale	Fondo di solidarietà comunale	Fondo di solidarietà comunale
Imposta di soggiorno	Imposta di soggiorno	Imposta di soggiorno	Imposta di soggiorno	Imposta di soggiorno
Imposta di scopo	Imposta di scopo	Imposta di scopo	Imposta di scopo	Imposta di scopo
Canone Idrico	Canone idrico	Canone idrico	Canone integrato	Canone integrato

Fonte: elaborazione informazioni Mef

1.2. Dal patto di stabilità al fondo crediti di dubbia esigibilità

La storia degli ultimi decenni può essere sintetizzata in tre periodi fondamentali:

- anni Settanta in cui vigeva la centralizzazione integrale della finanza pubblica intervenuta con la riforma fiscale del 1971-1973 e i decreti Stammati del 1977-1978. In questo periodo si assiste ad un prelievo centralizzato combinato con responsabilità di spesa decentrate, attraverso trasferimenti statali verso gli enti territoriali. L’obiettivo era di tenere sotto controllo il debito pubblico di origine locale, alimentato dal precedente regime che consentiva l’indebitamento per il ripiano di squilibri di bilancio di parte corrente dei comuni e in particolare dei dissesti;

- anni Novanta caratterizzati da una spinta al decentramento e al federalismo finanziario sfociati nella legge costituzionale n. 3/2001 e nella legge n. 42 del 2009. In questi anni la perdita di controllo del debito pubblico si pensava potesse essere affrontata con un modello federalista orientato alla responsabilità finanziaria delle autonomie locali. Si introduce in questi anni il Patto di stabilità interno e si definiscono i principi e i criteri per un nuovo assetto delle relazioni finanziarie tra i diversi livelli di governo²⁹;
- anni Duemila in cui si assiste ad una forte centralizzazione della finanza pubblica e alla costituzionalizzazione del principio di pareggio di bilancio con la legge n. 1/2012³⁰. In questi anni si interviene con la riforma di contabilità che introduce istituti di sterilizzazione della spesa tra i quali il Fcde.

Il fondo crediti di dubbia esigibilità, che riflette nel suo calcolo l'andamento passato delle riscossioni, vincola di fatto ingenti risorse a presidio dell'effettiva spendibilità dell'entrata, con effetti di grande impatto sugli equilibri di bilancio e sulla possibilità di erogare servizi pubblici.

²⁹ Il Patto di stabilità e crescita (Stability and Growth Pact) è stato introdotto dal trattato di Amsterdam. Si tratta di un accordo con cui i Paesi europei hanno deciso una politica di controllo dei bilanci interni basata sulla riduzione del deficit pubblico e sulla crescita del Pil necessaria a garantire la stabilità economica interna. Un ruolo centrale nel patto è assunto dall'Obiettivo di bilancio a medio termine, che si sostanzia in un programma triennale per ciascuno Stato membro mirato al conseguimento di un disavanzo strutturale inferiore all'1% del Pil e un limite all'incremento della spesa pubblica annuale, che non deve eccedere percentualmente la crescita potenziale del Pil a medio termine. Vi è inoltre una parte del patto che stabilisce quali azioni devono essere intraprese dai Paesi membri nel caso in cui il loro debito pubblico e/o disavanzo di bilancio vengano considerati eccessivi. Per effetto di tale obiettivo di stabilità e crescita l'Italia deve rispondere nei confronti dell'Unione europea delle risultanze finanziarie di tutte le pubbliche amministrazioni ricadenti nel proprio territorio. La risposta alle esigenze europee in Italia è avvenuta con la legge n. 448/1998 che introduce il Patto di stabilità interno (Psi). Tale legge estende agli enti locali l'applicazione degli impegni di finanza pubblica presi dall'Italia con l'Europa attraverso l'imposizione di vincoli ed obblighi finanziari che hanno condizionato la programmazione economico-finanziaria dei comuni. Il patto di stabilità è stato, fin dalla sua introduzione nel 1999, lo strumento mediante cui sono stati stabiliti gli obiettivi ma anche i vincoli della gestione finanziaria degli enti locali. Gli obiettivi generali di riferimento del patto di stabilità interno non sono cambiati nel corso degli anni fino all'approvazione della legge n. 145/2018 che ha disposto la disapplicazione del precedente saldo di finanza pubblica (Rubino e Nardo, 2021).

³⁰ Con la riforma Costituzionale l'obbligo dell'equilibrio di bilancio, da vincolo esterno fissato dall'Europa, diviene una norma di rango costituzionale. Il principio del concorso delle regioni e degli enti locali all'adempimento dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea diventa principio costituzionale e il principio dell'equilibrio, valido per i conti pubblici dello Stato, viene esteso anche ai bilanci di regioni, province e comuni (Rubino e Nardo, 2021).

Si tratta di un fondo da iscrivere in bilancio di previsione non impegnabile, costituito da ciascun comune obbligatoriamente sulla base della quota di mancate riscossioni dell'ultimo quinquennio.

Con questo istituto contabile le entrate accertate sono «sterilizzate» per un importo pari alle mancate riscossioni ragionevolmente prevedibili.

Il fondo crediti ha, quindi, un effetto sostitutivo rispetto ai vincoli del vecchio patto poiché genera un effetto restrittivo sulla spesa locale simile a quello generato dalle regole del patto di stabilità interno.

I criteri e le motivazioni dei due istituti sono diversi:

- il patto di stabilità interno stabiliva obiettivi di avanzo in percentuale delle spese di ciascun comune (Rubino e Nardo, 2021);
- il Fcde blocca la spesa corrente per la parte di entrate che si presume non verranno riscalate.

È ovvio che la crescita dei poteri impositivi dell'ente locale e quindi il maggiore ammontare di entrate proprie dei comuni in termini di tributi e tariffe avvenuto nello scorso decennio oggi ha reso il Fcde particolarmente pesante per gli enti che hanno difficoltà a riscuotere.

Si tratta di un istituto contabilmente corretto poiché è uno strumento ideato per evitare di spendere risorse che non verranno incassate, quanto meno nei tempi utili per una sana gestione del comune, in parte mutuato dai principi di contabilità generale (Ricci, 2020)³¹.

Tuttavia l'applicazione del Fcde, soprattutto nel meridione e nelle grandi città, sta generando effetti problematici di duplice natura:

- la riduzione della spesa corrente da destinare ai servizi pubblici poiché il Fcde replica in qualche misura gli effetti del patto di stabilità;

³¹ Nella cultura aziendale i fondi rischi si costituiscono per l'esigenza di far fronte a possibili eventi dannosi che avranno manifestazione nel futuro. Accantonare significa "mettere da parte", è un termine usato in contabilità per far riferimento a riserve di bilancio necessarie a contrastare oltre al rischio generico d'azienda anche i rischi specifici. L'accantonamento consente di anticipare costi (perdite) destinati a presentarsi in un esercizio amministrativo futuro (Amaduzzi e Paolone, 1986). L'art. 2424^{bis} del codice civile, al co. 3, dispone che "gli accantonamenti per rischi e oneri sono destinati soltanto a coprire perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminabili o l'ammontare o la data di sopravvenienza". L'inserimento di tali fondi persegue il principio della "prudenza" nella redazione del bilancio, chiedendo di inserire nel documento contabile ogni componente negativa anche se incerta, e il principio della "competenza economica" attribuendo al periodo amministrativo di riferimento tutti i costi maturati anche se la manifestazione monetaria avverrà in futuro. Quando gli accantonamenti riguardano passività probabili non certe si tratta di fondi per passività potenziali. Su tali fondi grava l'incertezza temporale della loro manifestazione in termini di danno e l'incertezza dell'ammontare (Marchi, 1993).

- l'aumento dei comuni in crisi finanziaria per impossibilità ad appostare in bilancio adeguati accantonamenti a Fcde.

Rispetto al primo punto se si osservano nella tabella che segue gli effetti del patto di stabilità interno e quelli del Fcde si può constatare che il blocco della spesa corrente per i comuni di fatto non si è mai fermato. Dal 2010 al 2020, anche dopo l’abolizione del patto di stabilità interno, i comuni hanno avuto un blocco della spesa corrente per circa 5 miliardi (Ferraina, 2021).

Con il Patto di stabilità interno, che è rimasto attuato fino al 2015, si imponevano ai comuni vincoli finanziari aggiuntivi rispetto agli equilibri di bilancio. Tali vincoli si sono fatti via via più stringenti negli anni della crisi (2010-2013). I comuni erano obbligati ad un risparmio forzoso – che è passato in pochi anni da circa 350 milioni a oltre 4 miliardi di euro se si sommano gli esercizi 2011, 2012 e 2013 – sulla base di un metodo ibrido a «competenza mista». Infatti nel saldo obiettivo la parte corrente entrava per competenza (entrate accertate meno spese impegnate) e la parte capitale era considerata per cassa (incassi meno pagamenti).

Questo meccanismo ha fatto in modo che venissero sacrificate per gli equilibri di bilancio dei comuni, primariamente le spese discrezionali (cultura, funzionamento ecc.), successivamente anche le spese di investimento i cui pagamenti, a parità di altre condizioni, non potevano aumentare, anzi tendevano a diminuire di anno in anno.

Tab. 1.2. – Gli effetti sui comuni del Fcde in termini di blocco della spesa corrente dal 2011 al 2020

Misure	2011	2012	2013	2014-2016	2017	2018	2019	2020	Totale
Obiettivo saldo Patto stabilità	1.509	1.522	1.262	- 1.582,4					4.293
Fcde					503	558	782	208	2.051

Fonte: adattamento da Ferraina (2021)

Negli anni 2015 e 2016, per effetto delle previsioni del decreto legge n. 78/2015, come si può anche osservare dalla precedente tabella, si è revisionato e superato il metodo del Patto, con la conseguente riduzione del saldo obiettivo. Con la legge di bilancio 2015 è stato introdotto il carattere composito del saldo obiettivo che comprendeva la somma allo stesso del Fcde. Con la legge di bilancio 2016 si supera completamente il Patto e il saldo finale di competenza obiettivo assume valore pari a zero.

Nonostante questo alleggerimento nelle regole di finanza da applicarsi agli enti locali, c'è da osservare che anche dopo gli interventi normativi del 2016 restano tuttavia «congelate» per i comuni le spese finanziate da debito e da avanzo in quanto le relative risorse non sono valorizzate dal lato entrate. Vi è inoltre una parziale considerazione delle risorse iscritte in anni successivi con effetti di incertezza in particolare sugli investimenti. Il Fondo pluriennale vincolato (Fpv) è stato infatti valorizzato solo per l'anno 2016. Per il triennio 2017-2019 l'inclusione del Fpv – con la medesima declinazione vigente per l'anno 2016 – viene recepita solo con l'approvazione della legge di bilancio 2017 (Rubino e Nardo, 2021).

Solo con la revisione della legge n. 243 del 2012 vengono definitivamente superati i saldi di cassa originariamente previsti, a favore di un saldo finale di competenza ora individuato quale unico vincolo di finanza pubblica.

È evidente da queste considerazioni che oggi le misure finanziarie rivolte ai comuni dovrebbero, con il mutato contesto normativo, tenere adeguatamente conto anche degli effetti redistributivi determinati dalle recenti riforme di contabilità.

Il superamento del Patto di stabilità e il ritorno agli equilibri «ordinari» di bilancio con il passaggio all'armonizzazione contabile impongono una nuova interpretazione del sacrificio dei comuni in termini di minore spesa corrente da destinare ai servizi pubblici.

Il tema del Fcde inoltre non può essere trattato esclusivamente in termini di contributo che i comuni forniscono agli obiettivi di finanza pubblica. Questo istituto apparentemente ad esclusiva matrice contabile è identificato come una delle principali cause (seppur indirette) delle crisi finanziarie nei comuni del mezzogiorno (Nardo, 2019).

Il rapporto 2021 dell'Ifel sulla finanza comunale evidenzia che dalla data di introduzione del Fcde c'è stato un inasprimento della stretta finanziaria per i comuni del meridione a fronte di un recupero di margini di manovrabilità a favore dei comuni settentrionali (Ferraina, 2021).

Come rilevato dal Ministero dell'Interno nel documento dell'Osservatorio della Finanza Locale (2019), la principale ragione del disequilibrio dei bilanci degli enti locali meridionali si può ravvisare nella loro strutturale incapacità a riscuotere le entrate proprie (Nardo, 2008). Una criticità questa che indubbiamente ha dei profili organizzativi, di inefficienza gestionale degli enti pubblici, ma soprattutto è legata a fenomeni culturali e ambientali riconducibili ai tassi di povertà dei territori, ai livelli di sottosviluppo econo-

mico, alla fragilità del tessuto imprenditoriale e al fenomeno ancestrale della criminalità organizzata (Nardo, 2010).

Gli enti locali meridionali, soprattutto dopo la riforma di contabilità armonizzata (Anselmi et. al, 2013; Pavan, 2010), i cui effetti nei documenti contabili si osservano a partire dal 2015 (Nardo et al., 2019; Pavan et al., 2015), entrano in crisi finanziaria sempre più spesso per effetto di disavanzi generati dagli accantonamenti al Fcde, calcolato prevalentemente sulle entrate proprie (tributarie ed extra-tributarie).

Ci sono stati negli ultimi anni specifici finanziamenti ai comuni in crisi finanziaria ma solo in parte hanno posto rimedio a questa asimmetria³².

1.3. La razionalizzazione delle spese e il falso mito della «spending review»

Le politiche di contenimento della spesa pubblica si sono concentrate in Italia negli anni 2010-2015, periodo della grande crisi finanziaria.

Le azioni dei Governi si sono caratterizzate per la scelta di centralizzare la spesa pubblica, riducendo le risorse disponibili per gli enti territoriali compresa la spesa per investimenti. Tutto ciò in contrasto con le esigenze di finanziamento delle infrastrutture, delle opere pubbliche e delle politiche urbane.

Il Patto di stabilità interno per molti anni e in particolare a partire dalla metà degli anni 2000 è stato una delle cause principali della contrazione della spesa dei comuni a cui si è affiancata nel tempo una forte riduzione dei finanziamenti statali.

³² Si ricorda il fondo istituito nel 2020 al fine di favorire il risanamento finanziario dei comuni che presentano un deficit strutturale derivante da sottosviluppo socio economico del territorio. L'articolo 53, comma 1, del d. l. 104/2020, infatti, è stato adottato in attuazione della sentenza della Corte costituzionale n. 115 del 2020. A questa misura si può aggiungere la previsione dell'articolo 1, comma 790, della legge di bilancio 2023 di rifinanziamento del fondo per il sostegno ai comuni in deficit strutturale. Nella legge di bilancio 2023 il finanziamento del fondo è stato di 2 milioni di euro per il solo anno in corso. Il fondo è destinato in questo caso ai comuni fino a 35 mila abitanti che hanno il piano pluriennale di riequilibrio finanziario ex art. 243 bis approvato dalla Corte dei conti nell'anno 2014 e di durata fino all'anno 2023. Anche la previsione dell'articolo 1 comma 572 della legge n. 234 del 2021 e dell'art. 43 del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito in legge 15 luglio 2022, n. 91, possono essere considerate misure che vanno nella direzione richiamata poiché concedo agli enti capoluogo di provincia e alle città metropolitane di sottoscrivere, ai fini del finanziamento, specifici accordi con la Presidenza del Consiglio dei ministri, per il ripiano di disavanzi o copertura di debito.

In dieci anni (dal 2010 al 2020) è stato calcolato che i comuni hanno contribuito al risanamento della finanza pubblica per circa 16,4 miliardi di euro, di cui 4,8 miliardi per maggiori restrizioni (richieste di avanzo) per il Patto di stabilità interno e nuova contabilità pubblica (Ferraina, 2021)³³. 8,6 miliardi hanno riguardato riduzione di trasferimenti statali correnti (fondo di solidarietà comunale) e 3 miliardi riduzioni di trasferimenti compensative di maggior gettito comunale “di base” nel passaggio dall’Ici all’Imu³⁴.

Il rilevante contributo garantito negli ultimi dieci anni dai comuni al risanamento della finanza pubblica è stato riconosciuto anche dalla Corte dei conti (Corte dei Conti, 2023). Un contributo definito sproporzionato (circa 13,4 miliardi di euro) rispetto al peso del comparto sulla finanza pubblica nel suo insieme (7,2% della spesa) e sul debito della pubblica amministrazione (1,7%).

Indipendentemente del contributo che i comuni hanno fornito agli obiettivi di finanza pubblica con la sterilizzazione delle spese correnti per effetto del Fcde e con la riduzione dei trasferimenti, in Italia l’attenzione alla razionalizzazione della spesa non è mai scemata.

La “spending review” è stata in questi anni considerata una delle principali misure di risanamento della pubblica amministrazione, purtroppo spesso concepita e praticata in termini riduttivi come “taglio lineare” della spesa di natura corrente.

La spending review è stata inserita in modo incisivo per la prima volta dal legislatore nazionale all’interno del processo di elaborazione del bilancio, con l’assegnazione di obiettivi annuali di risparmio delle singole amministrazioni pubbliche, per effetto dell’art. 22bis della legge n. 196/2009³⁵.

La metodologia della spending review nasce con l’intento di superare il tradizionale approccio “incrementale” nella costruzione del bilancio, in base al quale, storicamente, si è registrata la tendenza a finanziare nuove iniziative di spesa, ovvero rifinanziare programmi di spesa già in atto, piuttosto che soffermarsi sulle analisi di efficienza, efficacia e congruità con gli obiettivi

³³ Con la nuova contabilità introdotta nel 2015 le restrizioni finanziarie hanno assunto la forma della “sterilizzazione di risorse correnti” a seconda della capacità di riscossione di ciascuno ente con gli accantonamenti al fondo crediti di dubbia esigibilità. Tra il 2020 e il 2021 tali accantonamenti hanno superato i cinque miliardi di euro.

³⁴ Per gettito di base Imu si intende il gettito stimato ad aliquota standard, il 7,6 per mille sulla generalità degli immobili e il 4 per mille, con detrazione, sulle “abitazioni principali”, fattispecie poi abolita e compensata con un trasferimento.

³⁵ Il Def 2022 per esempio ha stabilito che le amministrazioni centrali dello Stato dovranno assicurare risparmi di spesa nel triennio 2023, 2024 e 2025 rispettivamente di 800 milioni, 1.200 milioni, 1.500 milioni.

della spesa in essere. Il principio di finanziamento e contabilizzazione della spesa storica, attraverso questa metodologia, doveva lasciare spazio all'uso della tecnica del budget "a base zero"³⁶.

Con l'emergenza Covid-19 e il ricorso al Pnrr, il processo di spending review è stato rilanciato. Dopo i decreti legge nn. 78/2010, 98 e 138 del 2011, 52 e 95 del 2012, 69 e 101 del 2013, e 66 e 90 del 2014, il decreto legge n. 152/2021, per effetto dell'articolo 9, commi 8 e 9, ha istituito presso la Ragioneria generale dello Stato il comitato scientifico per le attività inerenti alla revisione della spesa, al fine di rafforzare gli strumenti di analisi e monitoraggio della spesa pubblica e dei processi di revisione e valutazione della stessa.

Il d.l. 98/2011, in realtà, aveva rispetto al passato già previsto l'avvio di un nuovo ciclo di spending review orientato ad innescare un processo inteso a definire i costi standard dei programmi di spesa delle amministrazioni centrali, prevedendo per quelle periferiche specifiche metodologie per quantificare i relativi fabbisogni anche ai fini dell'allocazione delle risorse nell'ambito della loro complessiva dotazione. Il d.l. n. 138 ha in particolare legato il taglio della spesa pubblica ad un più vasto programma di riorganizzazione della pubblica amministrazione con la definizione di obiettivi quali l'integrazione operativa delle agenzie fiscali, la razionalizzazione delle strutture periferiche delle amministrazioni dello Stato, l'accorpamento degli enti di previdenza, la razionalizzazione dell'organizzazione giudiziaria ecc.

È stato il decreto legge n. 52 del 2012 e il successivo decreto legge n. 69/2013, che hanno rispettivamente istituito il comitato interministeriale in materia di spending review e portato alla nomina del commissario straordinario per la razionalizzazione della spesa pubblica. La razionalizzazione della spesa è stata perseguita anche tramite l'obbligo di ricorso a procedure di acquisto centralizzato di beni e servizi e, da parte di tutte le pubbliche amministrazioni, di rispettare i parametri prezzo-qualità dei bandi Consip per le procedure di acquisto di beni e servizi comparabili, nonché la pubblicazione da parte dell'Osservatorio dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture

³⁶ Sulla base di quanto disposto dall'articolo 21 della legge di attuazione del pareggio di bilancio (n. 243/2012) è stata effettuata una sperimentazione da parte della Ragioneria generale dello Stato che ha pubblicato in una apposita relazione i risultati (https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Pubblicazioni/Relazione_BBZ_con_appendice_finale_12-12-2014.pdf).

dei dati sugli acquisti delle pubbliche amministrazioni e la trasmissione degli stessi al Ministero dell’economia e delle finanze e alla Consip.

Il contenimento della spesa rivolto a enti e organismi pubblici per consumi intermedi è stato previsto dai decreti legge nn. 78/2010, 95/2012, 101/2013, 66 e 90 del 2014. In questi casi le limitazioni di spesa hanno riguardato la spesa del personale, la spesa per gli organi collegiali, per incarichi di studio e consulenza, per relazioni pubbliche e rappresentanza, per missioni, per attività di formazione, per autovetture, per gli acquisti di beni e servizi e immobili, ecc.

Nella tabella che segue sono rappresentati gli effetti finanziari delle misure di spending review nel periodo 2011-2020. La tabella non tiene conto degli effetti del patto di stabilità, del blocco della spesa corrente per effetto dell’introduzione del Fcde, del taglio Imu/Tasi e degli altri tagli di specifiche risorse che complessivamente nei dieci anni sono stimati in circa 27 miliardi di euro.

Tab. 1.3 – I tagli di risorse a carico dei comuni per effetto delle manovre di spending in milioni di euro

Misure	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Totale
d.l. 78/2010	1.500	1.000	-	-	-	-	-	-	-	-	2.500
d.l. 201/2011	-	1.450	-	-	-	-	-	-	-	-	1.450
d.l. 95/2012	-	95,6	2.154,4	250	100	-	-	-	-	-	2.600
d.l. 79/2012	-	-	-	120	-	-	-	-	-	-	120
d.l. 66/2014	-	-	-	375,6	187,8	-	-	-	-	100	663,3
l. 190/2014	-	-	-	-	1.200	-	-	-	-	-	1.200
Totale	1.500	2.545,6	2.154,4	745,6	1.487,8	-	-	-	-	100	8.533,4

Fonte: adattamento Ferraina (2019)

Di recente, con il Pnrr, sono state elaborate dal Mef le linee guida per la formulazione degli interventi per il conseguimento degli obiettivi di revisione della spesa pubblica (Mef, 2023). Le linee sono state redatte come previsto nell’ambito della riforma 1.13 del Pnrr.

Le linee guida prendono in considerazione l’esperienza e le prassi del Ministero della salute e del Ministero della giustizia e, facendo tesoro di indicazioni provenienti da organismi internazionali e riflessioni di esperti e amministratori, forniscono orientamenti per la formulazione e l’attuazione di

proposte da predisporre nell'ambito della procedura di revisione della spesa³⁷.

È bene precisare che la spending review introdotta dal nostro legislatore, pur rimanendo un obbligo normativo orientato alla stabilità della finanza pubblica e alla tutela degli equilibri di bilancio, è lontana dai principi fondanti dell'Economia Aziendale che perseguono l'efficacia, l'efficienza e l'economicità nella gestione delle risorse pubbliche³⁸.

I tagli lineari della spesa corrente della pubblica amministrazione disposti dal legislatore negli ultimi decenni sono di fatto il fallimento del processo di "aziendalizzazione" delle istituzioni pubbliche.

Fino ad oggi, quello che si è osservato è un intervento lineare, quasi indiscriminato, del blocco della spesa pubblica. Questo accade quando i meccanismi di controllo interno e in particolare di controllo di gestione sono inesistenti o poco funzionali al fine ultimo. Il controllo di gestione è il principale strumento di analisi degli accadimenti gestionali. È un sistema che supporta le scelte dei decisori pubblici (politici e gestionali) sulla base di analisi di convenienza, orientato a garantire la sostenibilità nel tempo dell'organizzazione.

Si tratta, tuttavia, di un processo soprattutto culturale interno all'organizzazione che necessita di una maturità manageriale che difficilmente la norma può introdurre con successo dall'alto attraverso i soli obblighi normativi (Nardo, 2005; Pozzoli, 2000).

Nel corso del tempo le spese sottoposte a tagli sono state di diversa natura ma quella che maggiormente ha fatto discutere e ha generato effetti distorti nello sviluppo delle comunità è la spesa del personale.

In Italia alla data dell'unificazione la presenza di funzionari pubblici era esigua, non si possedeva in quegli anni un vero e proprio apparato burocratico, nonostante molte realtà europee avessero dei comparti amministrativi ben strutturati. Il "decollo amministrativo" e la diffusione del numero dei dipendenti pubblici sul territorio nazionale, si avrà nei primi anni del Novecento con Giolitti. In questo periodo la spesa del personale delle pubbliche

³⁷ Linee guida revisione della spesa: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/publicazioni/analisi_e_valutazione_della_spesa/la_revisione_della_spesa_del_bilancio_dello_stato/.

³⁸ Nel Pnrr (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza) è prevista la riforma del quadro di revisione della spesa pubblica (spending review). Si prevede di rafforzare il processo di revisione e valutazione della spesa all'interno della programmazione economico-finanziaria e del bilancio annuale e pluriennale. Gli obiettivi sottesi sono il superamento sia della logica dei tagli lineari alle dotazioni di bilancio, sia il criterio della "spesa storica".

amministrazioni iniziò a salire vertiginosamente dando origine ad una sorta di meridionalizzazione dell'amministrazione pubblica (Cuccu, 2018). In quel periodo storico si consolida in Italia la connessione tra i due più importanti problemi dell'impiego pubblico: questione amministrativa e questione meridionale (Cassese, 1977). L'Italia meridionale presentava un numero elevato di impiegati, ma erano mal retribuiti e in condizioni precarie (Cassese, 1997). Con il conflitto bellico crebbe il numero dei dipendenti pubblici, nel 1948 si arrivava a contare 1.083.934 dipendenti delle pubbliche amministrazioni. Alla crescita numerica tuttavia non è corrisposta una altrettanta crescita di competenze del dipendente pubblico. Ciò è da attribuirsi alle modalità di reclutamento diffuse in quegli anni. Il divario di competenze tra pubblico e privato crebbe. Nella fase post-bellica il mercato privato del lavoro ebbe una grande crescita per innovazione tecnologica mentre il dipendente pubblico rimaneva inerte ai cambiamenti (Cuccu, 2018).

In questo contesto, determinatosi nell'amministrazione italiana, un tentativo di cambiamento si palesò negli anni Cinquanta quando venne costituito un ufficio presso la Presidenza del Consiglio dei ministri con l'obiettivo di riorganizzare l'assetto amministrativo attraverso tecniche organizzative e metodi di lavoro moderni orientate all'analisi dei costi e dei tempi di esecuzione delle attività. Un tentativo che comunque fallì considerato che alla fine degli anni Settanta il numero dei dipendenti statali aveva superato i 2 milioni e negli anni Ottanta si palesarono studi e proposte di contenimento delle assunzioni nella pubblica amministrazione (Silvestro e Bono, 2001)³⁹.

Agli inizi degli anni Novanta rimaneva quale maggiore problema nella gestione delle pubbliche amministrazioni la razionalizzazione della spesa del personale. Il decreto legislativo n. 29 del 3 febbraio 1993 aveva compiuto un passo in avanti nella contrattualizzazione del rapporto d'impiego ma la spesa del personale influenzava pesantemente la politica del bilancio pubblico.

Con la legge n. 448/2001 (legge finanziaria per il 2002), si è previsto il blocco delle assunzioni solamente per gli enti locali che non avessero rispettato il patto di stabilità interno. Con le successive leggi finanziarie (a partire dalla legge n. 289/2002) si sono invece introdotti vincoli più stringenti anche per i comuni "virtuosi", prevedendo che per tali enti valeva il divieto di ef-

³⁹ Le commissioni Giannini (1979-1981) e il rapporto sui principali problemi dell'amministrazione dello Stato, la legge sulla soppressione degli enti inutili (l. n. 70/1975) e sull'organizzazione del Governo e della Presidenza del Consiglio (l. n. 400/1988) sono solo alcuni esempi.

fettuare assunzioni (salve specifiche deroghe) sino all'entrata in vigore di appositi D.P.C.M. (adottati previo accordo tra Governo, regioni e autonomie locali da concludere in sede di conferenza unificata) che regolamentassero dettagliatamente i criteri e i limiti per effettuare assunzioni.

Accanto ai limiti alle nuove assunzioni, le manovre finanziarie annuali hanno presentato in maniera ricorrente altre tipologie di misure finalizzate alla riduzione della spesa per il personale dipendente delle pubbliche amministrazioni:

- la soppressione delle indennità di trasferta e di missione;
- la limitazione dell'uso dei fondi della contrattazione integrativa;
- la riduzione degli stanziamenti per il lavoro straordinario.

Nel corso del tempo e più di recente ci si è resi conto che il blocco delle assunzioni ha impoverito i comuni portandoli di fatto a non poter erogare nei casi più estremi i servizi essenziali e a spendere le risorse rese disponibili dallo Stato e dall'Europa per gli investimenti.

Una lieve ripresa della spesa del personale si registra a partire dal 2018 (+ 2%) per effetto dei rinnovi contrattuali.

Con il Pnrr si è data la possibilità agli enti di assumere del personale anche ai comuni in crisi finanziaria e sempre più frequentemente la Cosfel (Commissione per la stabilità degli enti locali) autorizza assunzioni di personale necessario a garantire gli obiettivi di risanamento finanziario degli enti in pre-dissesto ai sensi dell'art. 243bis del Tuel⁴⁰.

1.4. I sistemi di controllo interno e il monitoraggio degli equilibri di bilancio

Nei primi anni Novanta parallelamente alle richieste di una maggiore autonomia da attribuire agli enti locali si avviò un vasto processo di riforme, canalizzato verso un diverso agire della pubblica amministrazione orientato alla produzione di risultati misurabili e valutabili (Nardo, 2005).

La legge n. 142 del 1990 introduce il principio della separazione tra potere politico e responsabilità gestionale. In particolare l'art. 54 conferiva all'autonomia tributaria degli enti locali "la potestà impositiva autonoma nel

⁴⁰ La Cosfel svolge funzioni di controllo e verifica della compatibilità finanziaria su dotazioni organiche e provvedimenti di assunzione di personale di enti dissestati ed enti strutturalmente deficitari.

campo delle imposte, delle tasse e delle tariffe” e contestualmente l’art. 57 introduceva per la prima volta un controllo di tipo economico all’interno della gestione (Nardo, 2005).

Queste norme sono andate a delineare nuove forme di controllo per gli enti locali tra i quali il controllo di gestione (d.lgs. n. 29/93) quale “sistema direzionale” con cui i manager ai vari livelli si accertano che la gestione si stia svolgendo in condizioni di efficienza e di efficacia tali da permettere il raggiungimento degli obiettivi di fondo della gestione stessa, stabiliti in sede di pianificazione e dettagliati in sede di programmazione. Successivamente con il d.lgs. n. 268/2009 e più di recente con il d.lgs. 150/2009 si sviluppa il tema del controllo strategico e della valutazione delle performance.

Rispetto ai controlli sugli equilibri di bilancio rimane centrale il ruolo dei revisori. All’interno degli enti locali viene chiesto a tale organo di garantire, attraverso attività di verifiche e di monitoraggio, il conseguimento di una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione.

Prima della legge n. 142/1990 l’idea di controllo all’intero delle amministrazioni pubbliche era concepito in modo sanzionatorio e repressivo. La normativa sopra citata, responsabilizzando i soggetti deputati alla gestione dell’ente locale, ha dato vita a un processo organizzativo opposto rispetto alla concezione formalistica presente, fornendo una prospettiva di “controllo guida” e di supporto e, là dove necessario, di correzione, nel raggiungimento di determinati obiettivi (Vesperini, 2010)⁴¹.

Rispetto alla verifica degli equilibri di bilancio, è importante evidenziare che il legislatore ha voluto prevedere il ruolo – oltre a quello dell’organo di revisione – del responsabile finanziario, al punto da individuare nel Tuel una forma specifica di controllo destinata a questa attività. Il d.lgs. n. 267/2000, infatti, al capo III «Controlli interni», dall’art. 147 all’art. 147 quinquies, dispone sulle diverse tipologie di controlli interni. L’art. 147 quinquies, in particolare, è il “controllo sugli equilibri finanziari”⁴².

⁴¹ La legge n. 141 del 1990 sarà determinata per inquadrare la definizione degli obiettivi e i poteri di indirizzo e controllo agli organi di direzione politica, e l’attribuzione della gestione amministrativa ai dirigenti.

⁴² L’art. 147 dispone sulla Tipologia dei controlli interni, l’147 bis, sul controllo di regolarità amministrativa e contabile, l’147 ter, sul controllo strategico, l’147 quater, sui controlli sulle società partecipate non quotate. Mentre al capo IV si dispone sui «Controlli esterni sulla Gestione», l’art. 148 sui controlli esterni e l’148 bis sul rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali.

Il controllo interno sugli equilibri finanziari, nell'impostazione del Tuel, è diretto a garantire la costante verifica degli equilibri della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica.

Questa tipologia di controllo come prevista all'art. 147 quinquies, è svolta sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'organo di revisione, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità. In questa eccezione giuridica, il controllo sugli equilibri finanziari, implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni. Pertanto il legislatore estende la verifica di sostenibilità finanziaria dell'ente alle risultanze gestionali delle società e soggetti partecipati.

L'allegato 4/1 del d.lgs. n. 118/2011, al punto 11 – per la verifica degli equilibri – prevede inoltre un piano degli indicatori di bilancio. Gli enti locali adottano un sistema di indicatori denominato “Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio” misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni. Il piano degli indicatori è da allegare al bilancio di previsione e al rendiconto. È facoltà di ogni ente introdurre nel proprio piano ulteriori indicatori rispetto a quelli comuni previsti dai decreti ministeriali.

Nel sistema dei controlli interni il set degli indicatori utilizzati per il monitoraggio della gestione e degli equilibri di bilancio è dunque obbligo di legge ma è anche strumento gestionale utile se si allarga l'uso agli spetti extra-contabili tipici dei sistemi di controllo manageriali. L'indicatore può essere definito una grandezza (un valore assoluto o un rapporto) espressa sotto forma di un numero volto a favorire la rappresentazione di un fenomeno complesso relativo alla gestione di un'organizzazione, meritevole d'attenzione da parte di stakeholder interni (amministratori, management) o esterni (cittadini, associazioni, aziende, altri enti, ecc.).

Gli indicatori sono strumenti funzionali alle diverse fasi del ciclo di gestione di un ente locale, sono infatti utilizzati nella fase di programmazione, in quella di monitoraggio e nella fase di rendicontazione.

Gli elementi costitutivi di un indicatore e anche la tipologia cambiano a seconda della fase in cui gli stessi sono utilizzati.

Gli indicatori intervengono con funzioni differenti nelle seguenti fasi del ciclo di programmazione e controllo:

- pianificazione;
- programmazione;
- controllo (misurazione);
- valutazione.

Nelle fasi di pianificazione e programmazione gli indicatori sono utilizzati per sorvegliare, rispettivamente, l'attuazione di un piano o di un programma e poterne giudicare l'efficacia rispetto agli obiettivi fissati. Hanno in queste fasi funzione previsionale. Nei piani e nei programmi gli indicatori devono essere stabiliti in anticipo o comunque all'avvio della fase attuativa, in modo da poter identificare e raccogliere i dati pertinenti alla rappresentazione delle strategie e degli obiettivi dei documenti di pianificazione e programmazione. In questo caso l'indicatore rappresenta la sintesi della realtà osservata che permetterà di comprendere lo stato attuale (valore iniziale) e formalizzare le previsioni di medio lungo (target triennali) termine e di più breve periodo (target annuale).

Nella fase di controllo gli indicatori sono utilizzati per monitorare lo stato di attuazione del programma e poterne apportare, tempestivamente, eventuali correttivi in corso d'anno (monitoraggio intermedio) o alla fine del periodo di riferimento (monitoraggio finale) per meglio definire i contenuti del nuovo ciclo di programmazione. Sono riportati in questa fase gli scostamenti tra valore target e valore raggiunto. I documenti tipici di questa fase, che accolgono i risultati degli indicatori e gli scostamenti con relativa analisi, sono i report. In questa fase bisogna alimentare (con valori intermedi e consuntivi) l'insieme di indicatori stabiliti in anticipo all'inizio nella fase di programmazione.

Nella fase di valutazione gli indicatori sono utilizzati per giudicare l'efficacia e i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi fissati ed eventualmente modificare la futura programmazione. Un indicatore individuato per rappresentare un fenomeno complesso deve possedere specifici requisiti:

- *significatività*, intesa come idoneità dell'indicatore a fornire informazioni rilevanti e utili sugli effetti dell'attuazione di un obiettivo;
- *misurabilità*, riferita alla possibilità di quantificare l'indicatore anche con un sacrificio tale da risultare "economicamente sostenibile" la rilevazione del medesimo indicatore (analisi costi-benefici);

- *affidabilità*, riferita alla veridicità della fonte dei dati che alimentano l'indicatore individuando, ove necessario, il responsabile o il referente del dato.

Sono elementi costitutivi l'indicatore:

1. *Titolo*: sintetizza il significato dell'indicatore;
2. *Trend*: indicazione su incremento o decremento dell'indicatore o eventuale stabilità nel tempo;
3. *Formula*: valore assoluto o rapporto tra due valori (%);
4. *Unità di misura*: giorni, euro, percentuale, ore, ecc.;
5. *Unità di misura dettaglio formula (eventuale)*: descrizione singoli dati che compongono l'indicatore (es. numeratore e denominatore);
6. *Fonte*: documento (rapporto, delibera, bilancio ...) o banca dati da cui è tratto l'indicatore;
7. *Natura della fonte*: interna o esterna;
8. *Responsabile del dato*: soggetto che ha la responsabilità di fornire il dato in termini di qualità, veridicità e tempestività;
9. *Valore iniziale*: stato del fenomeno osservato (ultimo dato disponibile) espresso secondo l'unità di misura e la formula individuata per l'indicatore;
10. *Valore soglia (eventuale)*: valore minimo raggiungibile;
11. *Target*: è il risultato che ci si prefigge di ottenere, ovvero il valore desiderato in corrispondenza di un obiettivo, un'attività o processo. Tipicamente questo valore è espresso in termini quantitativi entro uno specifico intervallo temporale e può riferirsi a obiettivi di diversa tipologia;
12. *Risultato*: risultato ottenuto, si rileva nella fase di monitoraggio o quando ritenuto funzionale per monitorare ed eventualmente correggere lo stato di attuazione di un piano o programma;
13. *Scostamento*: differenza tra target e risultato;
14. *Valutazione*: giudizio di efficacia sul risultato ottenuto rispetto al target.

Nella tavola che segue sono riportati i punti da 1) a 14) con esempio di indicatore.

Tab. 1.4 – Elementi costitutivi l'indicatore

Titolo	Trend	Formula	Unità di misura dettaglio formula	Unità di misura	Fonte	Natura della fonte
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Capacità di incasso delle entrate proprie	Incremento	Entrate titolo I e titolo III incassate/Entrate titolo I e titolo III accertate	Numeratore (euro) Denominatore (euro)	%	Rendiconto Generale (ultimo approvato)	Interna (contabile)

Responsabile del dato	Valore iniziale	Valore soglia	Target annuale e triennale (11)			Risultato	Scostamento	Valutazione
(8)	(9)	(10)	X	X+1	X+2	(12) anno x	(13)	(14)
Responsabile area programmazione finanziaria	70	70	75	79	80	77	+2	Performance

Fonte: propria elaborazione

I requisiti dai punti 1-11 devono essere previsti già nelle fasi di pianificazione e programmazione mentre i requisiti dei punti 12, 13,14 nelle fasi di monitoraggio e valutazione.

Il processo di pianificazione e controllo e le singole fasi, oltre agli elementi costitutivi, definisce il carattere e la tipologia degli indicatori. La valenza pluriennale del processo, per esempio, permette di individuare indicatori di medio o lungo termine; strategici piuttosto che operativi, di gestione o di impatto. L’integrazione tra le diverse fasi del processo da cui ne deriva la coerenza e l’interdipendenza tra i vari documenti della programmazione permette di definire un indicatore coerente o poco coerente rispetto al programma, all’obiettivo o all’attività. Il rispetto dei tempi qualifica un misuratore come indicatore di tempo. La lettura non solo contabile dei documenti e l’orientamento alla sostenibilità permettono di qualificare un indicatore in “contabile” ed “extra-contabile”, di sostenibilità (BES e Agenda 2030) o finanziario. Il coinvolgimento dei soggetti nella definizione degli indicatori e dei suoi elementi qualifica gli stessi come “indicatori partecipati”. La valutazione non solo individuale ma anche organizzativa distingue indicatori di performance organizzativa e indicatori di performance individuali (di competenze e capacità dimostrate e di risultato).

1.5. Verso la sostenibilità e la creazione di valore pubblico

La Commissione europea (Com, 2018) nel documento di lavoro 210 *Final*, evidenzia che l'Italia è lo Stato membro con la più alta percentuale di cittadini che non ha fiducia nelle amministrazioni pubbliche, a livello nazionale e locale. Gli uffici pubblici sono ritenuti un peso anziché un partner affidabile. Lo stesso vale per le imprese. Nonostante alcuni progressi della reattività delle amministrazioni alle esigenze delle PMI, la normativa statale, la complessità delle procedure amministrative e le competenze del personale statale registrano risultati insoddisfacenti per quanto riguarda il sostegno alle imprese nuove e in crescita. La classifica mondiale della competitività (WEF - World economic forum) colloca l'Italia al 43° posto ed oltre il 107° (su 137) con riferimento esclusivamente agli indici relativi alla pubblica amministrazione, specificando come “il miglioramento della competitività dell'Italia dipende principalmente dalla modernizzazione del suo sistema finanziario e del settore della pubblica amministrazione”⁴³.

Consapevole del quadro di riferimento l'Italia ha già da tempo avviato un processo di riforma indirizzato a superare le criticità a livello internazionale riconosciute. La spinta maggiore alla semplificazione e informatizzazione, i due pilastri del rinnovamento, si è avuto a seguito della pandemia da Covid-19. Attualmente il Pnrr ha tra gli obiettivi principali l'approvazione entro il 2026 di un significativo pacchetto di riforme di riorganizzazione della pubblica amministrazione.

Nell'ambito della Missione 1, in particolare, prevede una serie di riforme dirette ad assicurare la sostenibilità delle finanze pubbliche (Asse 5)⁴⁴. Tra

⁴³ S. Schwab, X. Sala-i-Martin X. (2018) “The Global Competitiveness Report 2017-2018”, pag. 156.

⁴⁴ Il Pnrr si inserisce all'interno del programma Next generation EU (NGEU). Per l'Italia sono stati previsti 750 miliardi di euro, costituiti per circa la metà da sovvenzioni, concordati dall'Unione europea in risposta alla crisi pandemica (Covid-19). La principale componente del programma NGEU è il dispositivo per la ripresa e resilienza (*Recovery and Resilience Facility*, Rrf), che ha una durata di sei anni, dal 2021 al 2026, e una dimensione totale di 672,5 miliardi di euro (312,5 sovvenzioni, i restanti 360 miliardi prestati a tassi agevolati). Il Pnrr prevede sia investimenti sia un pacchetto di riforme finanziate attraverso il dispositivo per la ripresa e la resilienza e il fondo complementare (d. l. n. 59/2021). Il Piano si sviluppa intorno a tre assi strategici (digitalizzazione e innovazione, transizione ecologica, inclusione sociale) e sei missioni. Ha l'obiettivo di riparare i danni economici e sociali della crisi pandemica e risolvere le debolezze strutturali dell'economia italiana riducendo i divari territoriali, quelli generazionali e di genere e perseguendo la sostenibilità. Esso prevede un ambizioso programma di riforme tra cui la riforma della Pubblica Amministrazione per dare servizi migliori,

queste si prevede la contabilità *accrual* per le pubbliche amministrazioni e una riforma del quadro di revisione della spesa (Riforma 1.13) volta a migliorarne e rafforzare il processo di valutazione ex-post dei risultati e ottimizzare la pratica del bilancio di genere e il green budgeting. Il bilancio di sostenibilità e il bilancio di genere diventano così centrali nei prossimi anni per le pubbliche amministrazioni italiane.

Il Mef per il biennio 2021-2022 ha già rafforzato le strutture della ragioneria generale dello Stato, inclusi il Comitato scientifico per le attività inerenti alla revisione della spesa e i nuclei di valutazione della spesa, nonché per le attività di implementazione dei processi di redazione del bilancio di genere e del bilancio ambientale. Si prevede, inoltre, che la legge di bilancio per il 2024 dovrà contenere delle classificazioni con riferimento alla spesa ambientale e alla spesa che promuove la parità di genere, in coerenza con i criteri alla base della definizione degli obiettivi di sviluppo sostenibile e con gli obiettivi dell'Agenda 2030. In particolare sul sito ufficiale del Mef dedicato al Pnrr sono riportati i dettagli e gli obiettivi che si intendono raggiungere con le riforme⁴⁵. La riforma della pubblica amministrazione è identificata con specifico “codice univoco milestone-target”: M1C1- Riforma 1.9. Inoltre è indicato il nome del milestone, l'anno e il trimestre di conseguimento.

Naturalmente prevedere delle riforme non significa riuscire a raggiungere reali obiettivi di sostenibilità. Già agli inizi degli anni 90, Sabino Cassese, allora Ministro della funzione pubblica, è stato il principale attore del programma di riforme amministrative progettato nel biennio 1993-1994. Per Cassese l'amministrazione riformata doveva essere al servizio dei cittadini e degli utenti (Cuccu, 2018). Nel 1993 attraverso il “Rapporto sulle condizioni delle pubbliche amministrazioni” emergeva che la carta dei diritti dei cittadini ossia la legge generale sul procedimento amministrativo (legge del 7 agosto 1990 n. 241) era rimasta inapplicata o dimenticata dalla maggior parte delle amministrazioni e persino dei cittadini che avrebbero dovuto avvalersene. In questi anni nasce il tema della “cittadinanza amministrativa” e la constatazione che le riforme non si realizzano esclusivamente attraverso le norme, ma che per il loro successo è necessario l'apporto di tutti i fondamentali protagonisti del processo riformatore primo tra tutti quello del cittadino.

favorire il reclutamento di giovani, investire nel capitale umano e aumentare il grado di digitalizzazione.

⁴⁵ <https://www.mef.gov.it/attuazione-misure-pnrr/index.html>.

Su questo processo le “leggi Bassanini” del 1996-1997 prevedono una nuova ripartizione delle funzioni tra Stato, regioni ed enti locali in risposta ai principi di sussidiarietà e federalismo e del partenariato, indicati a livello europeo nel Libro Bianco sulla Governance. Secondo tali principi le funzioni pubbliche sono rimesse al soggetto politico territorialmente e funzionalmente più vicino alle esigenze della collettività, con l’esclusione di quelle funzioni incompatibili con le dimensioni e la struttura organizzativa dell’ente. I principi cardini che si andranno a delineare durante quel biennio si concentreranno tutti essenzialmente verso la definizione di amministrazioni più europee, con strutture più snelle, meno costose, più comprensibili, con controlli efficaci sostanziali e meno formali, ma soprattutto amministrazioni pubbliche più vicine al cittadino. La trasparenza e l’accesso ai cittadini delle informazioni, gli sportelli informativi, la carta dei servizi, gli uffici di controllo interno, i codici di comportamento per i pubblici dipendenti, il riordino degli organismi collegiali sono alcuni esempi delle novità introdotte dalla spinta riformatrice molti dei quali oggi sono con “veste nuova” riproposti.

Oggi il tema centrale è la creazione di valore pubblico (Deidda Gagliardo, 2015).

La programmazione e il controllo devono essere coordinati e orientati alla sostenibilità ossia alla creazione di benessere equo e allo sviluppo sostenibile.

La creazione di valore pubblico deve essere programmata e necessita di condizioni abilitanti, ossia fattori in presenza dei quali aumenta il valore stesso. L’adeguata presenza di risorse finanziarie è da considerarsi negli enti pubblici elemento necessario alla creazione di valore pubblico e quindi allo sviluppo dei territori.

La presenza di enti in disequilibrio come si analizzerà nel successivo capitolo blocca la crescita delle comunità e favorisce l’allargamento di aree economicamente depresse.

Le crisi finanziarie degli enti locali distruggono “patrimonio” che dovrebbe piuttosto in un ente pubblico essere preservato a favore delle generazioni future secondo il principio costituzionale dell’equilibrio intergenerazionale. Tale logica è, inoltre, alla base della contabilità accrual introdotta con la riforma 1.13 del PNRR.

2. LA GESTIONE DEGLI ENTI LOCALI IN CRISI FINANZIARIA

2.1. Contesto di riferimento e dimensioni del fenomeno

I dati più recenti confermano che il fenomeno delle crisi finanziarie è in crescita e si concentra in alcune specifiche regioni d'Italia quali la Calabria, la Campania e la Sicilia (Rapporto annuale Cosfel, 2022)¹. I rapporti semestrali della Cosfel – commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali – del Ministero dell'Interno, attestano che le regioni con il maggior numero di enti in crisi sono quelle meridionali².

Per tale ragione il fenomeno delle crisi finanziarie è definito “nuova questione meridionale” (Nardo, 2019).

Le tipologie di istituti giuridici delle crisi finanziarie identificate dal legislatore al titolo VIII del Tuel sono il dissesto e il predissesto.

Gli enti locali in dissesto finanziario nel 2023, in quanto non ancora trascorsi i cinque anni decorrenti dall'anno del bilancio stabilmente riequilibrato – secondo i più recenti dati dal Ministero dell'Interno (Rapporto semestrale Cosfel, 2023) sono 126³.

¹ Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali (2022), Rapporto sulle attività della commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali 01.01.2022–31.12.2022 (https://www.interno.gov.it/sites/default/files/2022-12/rapporto_cosfel_2022_definitivo_21_dic_22_5.pdf) https://dait.interno.gov.it/documenti/rapporto-cosfel-primosemestre-2023_0.pdf.

² L'art. 155 del Tuel attribuisce alla Cosfel il compito di esercitare il controllo centrale sugli enti locali che hanno dichiarato il dissesto finanziario (art. 244 e seguenti Tuel), sui comuni, sulle province e sulle comunità montane strutturalmente deficitarie (art. 242 Tuel) e sui comuni e sulle province che fanno ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (art. 243 bis Tuel).

³ Ministero dell'Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali (2023), Rapporto semestrale sulle attività della commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali 01.01.2023–30.06.2023 (https://dait.interno.gov.it/documenti/rapporto-cosfel-primosemestre-2023_0.pdf).

Le dichiarazioni di dissesto sono collocate geograficamente in 40 enti della regione Sicilia, 31 della regione Calabria, 31 della regione Campania⁴.

La norma prevede che “si ha stato di dissesto finanziario se l’ente non può garantire l’assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili ovvero esistono nei confronti dell’ente locale crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con le modalità di cui all’articolo 193, nonché con le modalità di cui all’articolo 194 per le fattispecie ivi previste”, ossia con le modalità ordinarie di salvaguardia e di ripristino degli equilibri di bilancio (ripiano dei disavanzi nei tre anni successivi di bilancio, ex art. 188 Tuel).

Il dissesto si apre, quando sussistono le ipotesi di cui all’articolo 244 del Tuel, con una deliberazione da parte del Consiglio comunale non revocabile (art. 246 del Tuel). Il dissesto cristallizza uno stato molto grave di crisi finanziaria. La deliberazione recante la formale dichiarazione di dissesto finanziario adottata dal Consiglio comunale descrive e valuta le cause che hanno determinato il dissesto con una allegata relazione tecnica predisposta dell’organo di revisione economico-finanziaria.

Gli enti locali attualmente in procedura di riequilibrio finanziario pluriennale sono 290: n. 40 enti nella regione Calabria, 49 in Campania, 49 in Sicilia, 25 in Puglia, 35 nel Lazio, 13 in Lombardia, 14 in Molise, 17 in Piemonte e 13 in Liguria (Rapporto semestrale Cosfel, 2023). Nel rapporto semestrale 2023 della Cosfel emerge che i comuni interessati da predissesto nel solo semestre 2023 sono così distribuiti geograficamente:

- n. 14 nella regione Calabria;
- n. 9 nella regione Sicilia;
- n. 5 nella regione Campania;
- n. 4 nella regione Lazio;
- n. 4 nella regione Basilicata;
- n. 2 nella regione Lombardia;
- n. 2 nella regione Puglia.
- n. 2 nella regione Abruzzo;
- n. 1 nella regione Liguria;
- n. 1 nella regione Molise.

⁴ Gli altri casi si riscontrano nel Lazio (7 casi), in Abruzzo (5 casi), in Lombardia (3 casi), in Piemonte e in Puglia (2 casi in ciascuna regione), in Basilicata, in Liguria, nelle Marche, in Molise, in Toscana (1 caso in ciascuna Regione).

Fig. 2.1 – Collocazione geografica predissesti 2023



Fonte: Rapporto semestrale 2023, Cosfel

Rispetto al predissesto, dal rapporto della Cosfel emerge che già nei primi mesi del 2023 sono stati analizzati dalla commissione 44 piani di riequilibrio finanziario pluriennale, per il successivo inoltro alla Corte dei conti ai fini dell'eventuale approvazione. Di questi piani, 30 sono stati approvati con parere favorevole quindi sono da considerarsi conformi alle prescrizioni contenute nella normativa vigente e linee guida della Corte dei conti sui piani di riequilibrio, e 14 con parere sfavorevole⁵.

Il predissesto si fonda sul Piano di riequilibrio finanziario pluriennale (Prfp), secondo quanto previsto dall'art. 243 bis del Tuel. Il Piano è uno strumento tecnico-contabile introdotto negli enti locali dal legislatore nel 2012 per effetto del d.l. n. 174 successivamente modificato con la l. n. 205/2017.

Il Prfp nasce con la finalità di ripristinare gli equilibri del bilancio degli enti locali, compromessi da una attività gestionale strutturalmente inefficiente, ritenuta non particolarmente grave da condurre al dissesto. Per tale ragione il ricorso al Prfp è comunemente definito “predissesto” (Nardo, 2019).

Naturalmente dissesto e predissesto sono istituti differenti.

Il dissesto finanziario è stato introdotto per la prima volta nell'ordinamento giuridico italiano con l'articolo 25 del d. l. n. 66 del 2 marzo del 1989 (Giuncato, 2006). Le crisi finanziarie degli enti locali venivano gestite con la legge n. 420 del 1968 attraverso contributi a carico dello Stato e mutui da contrarre con istituti di credito (Civitillo, 2019).

Con il D.P.R. n. 651 del 1972 si istituì il fondo speciale per il risanamento degli enti locali in disequilibrio. Al fondo si poteva accedere previa presentazione di un piano di risanamento approvato dal Ministero dell'economia e delle finanze. Furono i decreti Stammati (d.l. n. 2/1977 e d. l. n. 946/1977) ad introdurre limiti all'indebitamento degli enti locali. Tra le novità introdotte dalle leggi di conversione (leggi nn. 62/1977 e 43/1978) dei due decreti meritano di essere citati:

- l'obbligo di deliberazione di un bilancio di previsione in pareggio;
- il divieto di ricorrere all'indebitamento a breve termine presso istituti creditizi;
- l'accollo da parte dello Stato attraverso Cassa depositi e prestiti delle rate dei mutui concessi per il pareggio dei disavanzi;

⁵ Mentre le ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato per comuni in dissesto hanno riguardato 8 comuni (4 nella regione Campania, 2 nella regione Siciliana, 1 nella Regione Calabria e 1 nella Regione Marche).

- il limite percentuale all'aumento della spesa di previsione e in parte alle assunzioni di personale;
- la possibilità per gli enti in deficit di deliberare addizionali alle tasse comunali.

Tali principi rappresentarono le basi per l'introduzione dell'istituto del dissesto nel nostro ordinamento giuridico.

Ai decreti Stammati seguirono diversi interventi normativi orientati a limitare la spesa e accentuare l'autonomia impositiva. Il decreto legge n. 153/1980 convertito nella legge n. 299 del 1980 sanciva il divieto di assunzione di personale per gli enti locali che non avessero presentato piani generali di riorganizzazione alla commissione centrale per la finanza locale presso il Ministero dell'Interno. Il d. l. n. 38/1981 e il d. l. n. 786/1981 imponeva entro certi limiti minimi la tariffa per la copertura dei servizi a domanda individuale.

Con il decreto legge n. 66/1989, tramite l'istituto del dissesto, al verificarsi di situazioni di disavanzo o di debiti fuori bilancio, si stabilì il divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti dalla norma. Si istituì, con tale disposizione, in qualche modo il blocco della spesa corrente e dell'indebitamento.

L'istituto, tuttavia, richiedeva degli interventi correttivi poiché gli enti, non erano propensi a razionalizzare la spesa (specie quella relativa al personale) e ad introdurre aumenti di tariffe e di tributi anche qualora ci fossero le condizioni di dissesto. Con il d. l. n. 8/1993 (convertito nella l. n. 68/1993) si introdusse, pertanto, l'ipotesi dello scioglimento del Consiglio per gli enti inadempienti.

Questa norma istituì l'Organismo straordinario di liquidazione (Osl) nominato con decreto del Presidente della Repubblica.

I principi e le disposizioni sopra richiamate confluirono, con qualche modifica, prima nel d.lgs. n. 77/1995 e successivamente nel d.lgs. n. 267/2000.

Con la dichiarazione di dissesto, anche oggi, deve essere nominato, ai sensi dell'art. 245 del Tuel, l'organo straordinario di liquidazione (Osl) che provvede al ripiano dell'indebitamento pregresso con i mezzi consentiti dalla legge (Civitillo, 2019). Con la nomina dell'Osl gli organi istituzionali dell'ente rimangono comunque in carica e assicurano condizioni stabili di equilibrio della gestione finanziaria rimuovendo le cause strutturali che hanno determinato il dissesto" (Piscino, 2008).

L'Osl – a seconda delle dimensioni dell'ente – può essere formato da una commissione, composta da tre commissari, o da un singolo soggetto.

All'Osl compete la ricognizione ed il ripiano della massa debitoria pregressa attraverso la predisposizione di un piano di rilevazione e di un piano di estinzione della massa passiva (artt. 254 e 256 Tuel); ossia la tacitazione delle pretese creditorie e la risoluzione di eventuali pendenze pregresse.

Nei casi di dissesto l'amministrazione deve predisporre un bilancio stabilmente riequilibrato tale da riportare in tre o cinque esercizi l'ente in uno stato di equilibrio. Agli organi istituzionali dell'ente, infatti, è assegnata la funzione di rimuovere le cause strutturali del dissesto, come la mancata attivazione delle entrate proprie, garantendo una sana gestione ed equilibri di bilancio duraturi nel tempo.

Le competenze dell'Osl, invece, riguardano fatti ed atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato, e sono riconducibili in tre fasi:

- la rilevazione della massa passiva (art. 254);
- l'acquisizione e la gestione dei mezzi finanziari per il risanamento (art. 255);
- la liquidazione e il pagamento della massa passiva, secondo due opzionali procedure, procedura ordinaria (art. 256) e procedura semplificata (art. 258).

La prima fase costituisce per i creditori dell'ente il presupposto indispensabile per partecipare al riparto della massa attiva e per soddisfare i loro diritti. Il piano di rilevazione della massa passiva deve essere redatto entro 360 giorni dall'insediamento per gli enti dissestati che siano comuni con popolazione superiore a 250.000 abitanti o capoluogo di provincia e per le province; entro 180 giorni dall'insediamento per gli altri comuni⁶.

La seconda attività consiste nell'acquisire e gestire i mezzi finanziari necessari per ripianare i debiti accumulati prevedendo anche la vendita del patrimonio.

Al piano di rilevazione della massa passiva segue il piano di estinzione. Accertata, infatti, definitivamente la parte debitoria e quantificati i mezzi finanziari disponibili, l'Osl predispone e deposita, nel termine di ventiquattro mesi dall'insediamento, il piano di estinzione delle passività presso il Mini-

⁶ Entro cinque giorni dalla sua approvazione, il piano di rilevazione della massa passiva viene depositato presso il Ministero dell'Interno, con allegato l'elenco delle passività non inserite nel piano, corredato dai provvedimenti di diniego.

stero dell'Interno per la sua approvazione⁷. Con l'approvazione del piano di estinzione l'Osl, entro il termine di 20 giorni dalla notifica del decreto di approvazione, provvede al pagamento delle passività fino ad esaurimento della massa attiva a disposizione.

Le Commissioni di liquidazione (Osl), per la complessità della procedura e le difficoltà oggettive che si riscontrano nel chiudere un dissesto specie in alcune situazioni e territori, hanno una durata che supera i 5 anni previsti dal Tuel. Speso il rendiconto di chiusura del dissesto non realizza un “avanzo” o “pareggio”.

Attualmente, presso gli enti locali risultano nominati 210 Osl che continuano l'attività di gestione delle passività in enti in dissesto per i quali sono, ad oggi, decorsi i 5 anni dall'anno del bilancio stabilmente riequilibrato (Rapporto semestrale Cosfel, 2023).

I recenti dati 2023 confermano il trend degli ultimi anni rispetto al fenomeno delle crisi finanziarie nei comuni, sia in termini di collocazione geografica sia in termini di incremento dei numeri a livello nazionale (Degni, 2020; 2021; 2022).

Dal rapporto Ca' Foscari 2022 emerge che le procedure di dissesto attivate dai comuni dal 1989 al 2021 sono complessivamente 705, mentre i piani di riequilibrio attivi dal 2012 al 2021 sono 462. Delle 462 procedure di riequilibrio al 31 dicembre 2021 ne risultano attive 280. Di queste 37 sono in Calabria, 48 in Campania, 51 in Sicilia.

Si tratta complessivamente di 1.167 procedure attivate da 870 comuni. Questo dato evidenzia che vi sono alcuni comuni che in periodi diversi, o contestualmente, hanno dichiarato il dissesto o il predissesto (Degni, 2022).

Dal quadro di riferimento si conferma, dunque, una forte territorializzazione del fenomeno che interessa principalmente le tre regioni del sud (Calabria, Sicilia, Campania) e che investe la tenuta del sistema multilivello.

⁷ Nell'arco di 120 giorni dal deposito il Ministero dell'Interno, ricorrendo al parere della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, valuta la correttezza della formazione della mappa passiva nonché la validità e la correttezza delle scelte compiute nell'acquisizione delle risorse. Nel caso in cui vengano posti dei rilievi, il termine per l'approvazione del piano resta sospeso affinché l'Osl chiarisca i dubbi presentati nel termine di sessanta giorni.

2.2. Literature Review

In alcuni periodi storici si è registrato uno scarso interesse per lo studio della contabilità all'interno delle amministrazioni pubbliche da parte degli Studiosi di Economia Aziendale. La contabilità pubblica, in particolare, è stata lasciata spesso in modo esclusivo agli specialisti del diritto. Pochi, seppur rilevanti, sono stati gli Studiosi che si sono dedicati al tema (Borgonovi, 1973) affrontato soprattutto in riferimento alle specificità delle imprese pubbliche (Bruni, 1973). Tale situazione è in parte riconducibile alla natura stessa dell'azienda e al principio di "unitarietà del fenomeno" (Catturi, 2003). L'efficienza nell'uso dei fattori produttivi a parità di qualità di output è un principio guida tanto per la gestione delle aziende private che per quelle pubbliche (Borgonovi e Mussari, 2011). Tuttavia, l'ottenimento di servizi pubblici implica il sostenimento di costi per la loro realizzazione (impiego di fattori produttivi) ma non genera ricavi da vendita. Da ciò ne deriva che i costi delle aziende pubbliche devono trovare una copertura finanziaria alternativa che negli enti locali si sostanzia, essenzialmente, nei proventi da tariffe o nell'entrate tributarie, proprie o trasferite (Mussari, 2019).

Dagli anni Novanta importanti Scritti hanno affrontato il tema "dell'aziendalità" delle pubbliche amministrazioni (Anselmi e Miolo Vitali, 1989; Mussari, 1996) evidenziando quanto sia importante evitare le distinzioni esasperate tra pubblico e privato, soprattutto considerata la compenetrazione dei due settori. Mussari (2019, p. 18) sottolinea che la distinzione tra aziende pubbliche e private non può mettere in discussione l'unitarietà della "azienda" e della disciplina che la studia così come non può mettere in discussione il sistema di caratteri e di criteri discriminanti che deve essere riscontrato in un'unità economica per considerarla azienda. Lo stesso Autore, richiamando Zappa (1956, p. 179), ricorda che "le diverse classificazioni delle aziende non si escludono reciprocamente; le classificazioni nelle quali un'azienda rientra sono di solito varie ma ogni azienda, se può spesso formare parte di dati classi proprie di diverse distinzioni, ancora può sfuggire in alcuni suoi tratti caratteristici alle classificazioni attuate".

La dottrina aziendale italiana riguardo alla distinzione fra aziende pubbliche e private, ha tradizionalmente fatto riferimento alla soggettività intesa in senso giuridico oppure economico (Ricci, 2010).

L'azienda non è un organismo neutrale rispetto alle persone che vi operano e che generano capacità, organizzazione, cultura e valori. Ricci (2010)

e Mussari (2019) ricordano che non c'è contrasto fra la natura dei fini che un gruppo di persone (organizzazione) intende perseguire e la natura economica dell'organismo attraverso il quale quegli obiettivi devono essere raggiunti. La sostenibilità dell'azienda, indipendentemente dai fini, è condizionata dalla capacità delle persone di operare nel rispetto del vincolo dell'economicità complessiva della gestione (Giannessi, 1961). Per Mussari (2019) tale vincolo si sostanzia nel rispetto del principio economico e etico della generazione, diffusione e riconoscimento di valore, ovvero nella capacità di dare risposta a bisogni individuali e collettivi. Questa è una condizione non negoziabile per l'autonomo operare di qualsiasi azienda, privata o pubblica che sia (Mussari, 2013).

Sulla base di questi presupposti dagli anni Novanta in poi diversi Studiosi di Economia Aziendale hanno iniziato a studiare la governance delle amministrazioni pubbliche, la programmazione e la gestione, il controllo, la valutazione e la rendicontazione e il sistema di contabilità.

Più rari sono (ancora oggi) gli Studi in materia di crisi economico finanziarie della pubblica amministrazione (Gori e Fissi, 2012; Ricci e Civitillo, 2013; Civitillo, 2019; Mazzara e Nigro, 2012; Manes Rossi F., 2000).

Una pubblica amministrazione, secondo i principi aziendali sopravvive alla sua antieconomicità solo se è tenuta in vita artificialmente per effetto di immissioni di risorse finanziarie provenienti da debito pubblico o dal prelievo fiscale (Mussari, 2019). Indipendentemente da specifiche situazioni temporanee di crisi che possono manifestarsi, la pubblica amministrazione, in quanto azienda, nel medio lungo tempo deve creare valore ossia soddisfare i bisogni della comunità. Diversamente si rischia di perdere consenso e di non riuscire ad esercitare efficacemente il potere impositivo proprio delle pubbliche amministrazioni soprattutto in quei comparti che erogano servizi diretti ai cittadini e in quei territori che non riescono a dare risposta adeguata ai bisogni pubblici essenziali (Mussari, 2019; Pozzoli, 2001).

Non esiste pertanto alcuna contraddizione fra il perseguimento delle finalità di pubblico interesse che le pubbliche amministrazioni devono perseguire e l'essere azienda ovvero operare secondo i principi aziendali sopra descritti.

Sono questi i presupposti necessari per approfondire, secondo un approccio economico aziendale, gli Studi sulle crisi finanziarie nei comuni del Mezzogiorno d'Italia.

La natura finanziaria del sistema contabile utilizzato nelle pubbliche amministrazioni e la copertura da parte dello Stato dei deficit finanziari regi-

strati dagli enti locali non hanno contribuito all'avvicinamento degli Aziendalisti al tema dei dissesti finanziari. Piuttosto hanno rafforzato una sostanziale deresponsabilizzazione delle autonomie locali rispetto al perseguimento dell'economicità gestionale (Ziruolo, 2013). Tale situazione ha in parte disincentivato l'approfondimento di modelli e strumenti finalizzati ad un più razionale impiego delle risorse finanziarie disponibili, con un conseguente mancato sviluppo di professionalità specifiche e di Studi e ricerche orientate alla contabilità e gestione economica degli enti pubblici (Borgonovi et al., 2013). L'Italia nell'arco del tempo si è contraddistinta per l'utilizzo di un sistema a finanza derivata basato su un sistema di contabilità finanziaria, dove gran parte delle entrate venivano raccolte in forma accentrata per poter essere successivamente redistribuite a livello periferico, con diversi meccanismi di trasferimento. Gli studi e le ricerche si sono pertanto concentrate sugli effetti di natura macro economica delle variabili di spesa e di entrata trascurando il funzionamento gestionale.

Il tema dei dissesti e predissesti può essere certamente studiato sotto la lente della macroeconomia, al fine di verificare gli effetti sulla finanza pubblica nazionale, o della sociologia e politologia indagando sulla resilienza di alcuni territori o organizzazioni, ma la chiave interpretativa aziendale e contabile, soprattutto sulla natura patrimoniale o finanziaria del dissesto, dovrebbe essere maggiormente discussa dagli Aziendalisti nel dibattito accademico.

2.3. Le cause delle crisi finanziarie

Alcune cause che generano crisi finanziarie negli enti locali sono state indagate nei paragrafi precedenti. Le ragioni più ricorrenti riguardano posizioni debitorie connesse alla gestione dei principali servizi pubblici comunali (servizio idrico integrato, gestione rifiuti urbani, servizio di pubblica illuminazione, trasporto scolastico, ecc.) (Nardo e Pupo, 2021).

Vi sono poi alcune cause «a matrice contabile» che per effetto dei controlli della Corte dei conti sfociano in dissesti e predissesti:

- errata applicazione della riforma di contabilità e in particolare errato calcolo del disavanzo da riaccertamento straordinario;
- inefficace gestione dei dissesti pregressi con conseguente dichiarazione di un nuovo dissesto o predissesto, nonostante gli ultimi orien-

tamenti della Corte dei conti hanno messo in discussione la legittimità di tali procedure (sentenza Corte dei conti sezioni riunite n. 4/2023).

Il tema dei fondi rischi (contenzioso, società partecipate, fondo crediti di dubbia esigibilità) sta assumendo un ruolo centrale nella determinazione degli equilibri di bilancio degli enti locali e quindi delle dichiarazioni di dissesto e predissesto. Anche la Cosfel ha evidenziato, nel rapporto relativo al primo semestre 2023, che nei piani di riequilibrio le difficoltà economico-finanziarie maggiormente emerse sono in gran parte riconducibile all'incertezza del contenzioso pendente nonché alle difficoltà di realizzazione di reali entrate a fronte di una consistente rigidità della spesa.

Le sentenze della Corte dei conti ricalcolano in molte delibere di controllo dei risultati di gestione il fondo crediti di dubbia esigibilità perché ritenuto non adeguato rispetto a quanto previsto dai principi contabili applicati (d.lgs. n. 118/2011).

Se per la problematica del Fcde le cause vanno ricondotte alla difficoltà di incasso delle entrate in alcuni casi anche per effetto del sottosviluppo economico-sociale del territorio, il fondo rischi contenzioso è un tema maggiormente legato al disordine organizzativo interno all'ente.

Annualmente la Corte dei conti sezione delle Autonomie approva il questionario per il controllo dei rendiconti dei comuni. Il questionario è compilato dai revisori degli enti locali che lo trasmettono alla Sezione regionale di controllo competente. A partire dalla riforma di contabilità e soprattutto negli ultimi anni, i controlli della Corte dei conti si soffermano sulla congruità dei fondi e degli accantonamenti riportati nel risultato di amministrazione secondo i criteri di cui al punto 5.2., lett. h), del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, allegato n. 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011.

I principi contabili prevedono che in presenza di una sentenza di condanna al pagamento di spese che, però, non sia definitiva e non sia esecutiva (ipotesi rara, ma possibile) e di un contenzioso in cui si hanno significative probabilità di soccombere, si è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento con riferimento al quale, in attesa degli esiti del giudizio, non è possibile impegnare alcuna spesa. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà

essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

È in questi casi che bisogna necessariamente costituire il fondo rischi contenzioso.

Il principio prevede anche il caso in cui il contenzioso nasca con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, in questo caso, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata, ma solo per il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

Dal punto di vista economico il Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale, allegato n. 4/3 al d.lgs. n. 118 del 2011, al punto 6.4, lett. a), rubricata "Fondi per rischi e oneri", prevede che alla data di chiusura del rendiconto occorre valutare i necessari accantonamenti a fondi rischi e oneri destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche: natura determinata; esistenza certa o probabile; ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Il Principio, dunque, chiarisce che le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:

- a) accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati. Si tratta in sostanza di fondi oneri, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del rendiconto della gestione o altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data di estinzione. Gli stanziamenti in questo caso vanno effettuati sulla base di una stima realistica dell'onere necessario per soddisfarle, misurato dai costi in vigore alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo altresì conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per soddisfare le obbligazioni assunte;
- b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, si tratta delle cosiddette "passività potenziali" o fondi rischi.

Sia il principio di competenza economica che quello di competenza finanziaria (Bilardo et. al. 2012) sopra richiamati specificano, nel caso di un "debito certo" derivante da una sentenza non definitiva e non esecutiva, ovvero di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere, l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, a fine esercizio, incre-

menteranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

Tuttavia, contrariamente a questa impostazione, i principi contabili internazionali per le imprese (IAS 37 - “Accantonamenti, passività e attività potenziali”, punto 14) e per gli enti pubblici (IPSAS 19 - “Accantonamenti, passività e attività potenziali”, punto 22), dai quali tanto i principi contabili Nazionali per le imprese, (OIC 31 - “Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto”) quanto i due principi applicati per gli enti pubblici traggono origine, prevedono l'accantonamento solo nelle ipotesi di obbligazioni attuali legali o implicite, quando sia probabile che sarà necessario l'impiego di risorse atte a produrre benefici economici per adempiere l'obbligazione e può essere effettuata una stima attendibile dell'ammontare dell'obbligazione.

Questo comporta che l'accantonamento deve essere previsto per i principi contabili appena richiamati solo se sussistono tali condizioni.

È evidente che nel quadro attuale l'accantonamento per contenzioso negli enti locali, considerate le stringenti posizioni giurisprudenziali, sta diventando causa di crisi finanziaria. Benché non sussista un obbligo generalizzato di accantonamento, negli anni più recenti è prevalso il convincimento, nella giurisprudenza contabile, che l'adempimento di prevedere un “generalizzato” accantonamento per rischio spese legali e contenzioso fosse necessario anche per le passività potenziali (SRC Campania n. 240/2017/PRSP, SRC Lombardia n. 69/2020/PRSP e SCR Lazio n. 60/2021/PRPS)⁸. In ordine all'opportunità di prevedere nei bilanci ulteriori accantonamenti riguardanti passività potenziali, nella delibera n. 8/2018, la sezione delle Autonomie ha richiamato il principio della prudenza, ricordando che deve essere interpretato quale frutto di un temperamento di esigenze evitando un eccesso di accantonamenti che potrebbero sottrarre risorse destinate alla gestione corrente a danno della collettività.

Attualmente, il tema dei fondi rischi è causa – insieme alla gestione dei fondi vincolati – del fallimento dell'istituto del dissesto. Sempre più frequen-

⁸ La Corte dei conti è pervenuta alla seguente graduazione del rischio contenzioso indicando i tassi di accantonamento da applicarsi: i) debito certo, con un indice di rischio 100% (sentenza esecutiva) e un tasso di accantonamento del 100%; ii) passività “probabile”, con un indice di rischio superiore al 51% e un tasso di accantonamento del 51%; iii) passività “possibile”, con un indice di rischio inferiore al 49% e un range di accantonamento massimo del 49% fino ad un minimo che si determina in base alla soglia del successivo criterio di classificazione (10%); iv) passività da evento “remoto”, con un indice di rischio inferiore al 10% e un range di accantonamento massimo del 10% e minimo zero.

temente l'Osl chiude un dissesto lasciando all'ente una serie di passività potenziali non trattate perché non esigibili.

Tali fondi rischi, non affrontabili secondo le regole della contabilità finanziaria per cassa, rientrando nel bilancio dell'ente locale secondo i principi della contabilità armonizzata, provocano nuovi squilibri e lo stato dei dissesti infinti (Nardo, 2019).

Un tema legato ai motivi delle dichiarazioni di dissesto e predissesto, circoscritto generalmente ai comuni di maggiori dimensioni che negli anni hanno esternalizzato servizi, è quello legato ai disavanzi delle società partecipate o altri organismi (Pozzoli, 2019).

La copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, generalmente trattati come debiti fuori bilancio ex art. 194, c.1, lett. b) del Tuel, ha subito, nel tempo, un'evoluzione nel trattamento contabile. In particolare, dottrina e giurisprudenza hanno ritenuto che il ripiano di perdite non costituisca debito fuori bilancio. Il ripiano di perdite di consorzi è contabilizzato secondo il piano dei conti integrato utilizzando il conto finanziario "Trasferimenti in conto capitale erogati a titolo di ripiano di disavanzi pregressi a Consorzi di enti locali"; esso rappresenta un costo per l'ente da imputarsi al conto economico non comportando alcun incremento del patrimonio. Il ripiano comunque presuppone il rispetto delle condizioni indicate all'art. 194 del Tuel, e cioè "l'obbligo del pareggio di bilancio di cui all'art. 114" e che il disavanzo derivi da "fatti di gestione", ossia da eventi che nel corso dell'esercizio causino uno squilibrio straordinario tra costi e ricavi e non da uno stato strutturale di squilibrio.

Se lo Statuto non prevede l'obbligo di riconoscimento del debito da perdita di gestione dell'azienda speciale, gli enti, nell'esercizio della loro discrezionalità amministrativa, possono provvedere al ripiano dei disavanzi con l'ordinario ciclo di bilancio ma, sempre a condizione che le aziende non presentino squilibri strutturali ovvero disavanzi reiterati nel corso di più esercizi.

Circa l'imputazione contabile delle spese per operazioni di ripiano delle perdite di società partecipate strumentali, la giurisprudenza contabile ha escluso la procedura di riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. c), del Tuel (Corte dei conti, Sez. contr. Puglia n. 42 del 2008, Sez. contr. Liguria n. 9 del 2008, Sez. contr. Liguria n. 56/2011). Non trattandosi di investimenti la copertura di tali perdite costituisce spesa da contabilizzare tra gli oneri straordinari della gestione corrente del bilancio relativo all'esercizio di imputazione.

Ancor prima della riforma del Tusp (d.lgs. n. 175/2016) all'art. 1 la legge di Stabilità del 2014 aveva previsto – nell'ipotesi in cui l'azienda speciale e l'istituzione partecipata dall'amministrazione locale avesse presentano un risultato negativo – l'obbligo per l'ente partecipante di accantonare nell'anno successivo, in un apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla propria quota di partecipazione (Pozzoli, 2019). L'accantonamento, infatti, non è previsto qualora la perdita sia immediatamente ripianata dalla società anche con riserve già iscritte al Patrimonio Netto e quindi non sia stata rinviata “a nuovo”⁹. Lo stesso obbligo è oggi prescritto dall'art. 21 del Tusp il quale prevede appositi accantonamenti al “Fondo perdite aziende e società partecipate”.

L'accantonamento ha una funzione di salvaguardia degli equilibri di bilancio poiché è garanzia di contenimento dei rischi connessi ad avvenimenti pregiudizievoli afferenti alla gestione del soggetto partecipato e che inevitabilmente possono incidere negativamente sugli equilibri di bilancio dell'ente partecipante. L'accantonamento previsto dall'art. 21 di per sé non comporta, per l'ente partecipante, l'obbligo di ripianare le perdite né l'assunzione diretta dei debiti dell'ente partecipato, rappresentando una regola prudenziale di bilancio il cui rispetto non contraddice la sussistenza del divieto di soccorso finanziario (art. 14, c. 5, Tusp) se non nel quadro di un piano di risanamento che garantisca una prospettiva di recupero dell'economicità e dell'efficienza degli organismi partecipati in perdita (Ziruolo, 2016).

L'accantonamento è obbligatorio anche nell'ipotesi in cui sia approvato un piano di risanamento nel quale, tra le misure di ripristino dell'equilibrio economico-finanziario della società, non sia previsto l'esborso finanziario da parte dei soci a copertura delle perdite. Ciò in quanto, fintanto che non siano noti gli effetti del piano di risanamento, non è possibile escludere che l'ente debba intervenire, in caso di dimostrata utilità, a ripianare le perdite.

Sul “Fondo perdite aziende e società partecipate”, come per tutti i fondi previsti dalla contabilità finanziaria, non si impegna e non si effettuano pagamenti. Le cifre stanziare non impegnate confluiscono in avanzo accantonato nel primo rendiconto utile. L'ente che ha accantonato le somme potrà svincolare tale avanzo solo nell'ipotesi e nel momento in cui la società provveda, anche negli esercizi futuri, alla copertura della stessa perdita. L'ente

⁹ Deliberazione n. 25/2021/PAR Corte dei conti sez. controllo per la Regione Sicilia.

può utilizzare tale accantonamento per “conferimento di capitale” qualora si rendesse necessaria una copertura della perdita mediante apporto dei soci.

L'accantonamento viene reso disponibile nel caso in cui l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Le somme confluite in avanzo accantonato possono essere liberate secondo le regole generali di cui all'art. 46, comma 3 del d.lgs. n. 118/2011 previste per l'utilizzabilità dei fondi confluiti nella missione di bilancio “fondi e accantonamenti”.

Rispetto a tale quadro normativo generale va ricordato che l'articolo 10, comma 6-bis, del d. l. n. 77/2021 (Decreto Semplificazioni bis) ha introdotto misure finalizzate a neutralizzare gli effetti dell'emergenza pandemica e l'eventuale risultato negativo del bilancio 2020 delle società partecipate (Pozzoli, 2109). In tale direzione va letta la deroga al divieto del soccorso finanziario dei soci nel caso in cui le società abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio (c. 5 art. 14 Tusp) e la deroga rispetto all'obbligo di accantonare fondi nei bilanci degli enti locali in caso di perdite delle partecipate (art. 21 Tusp).

Alcuni Studiosi ritengono che il problema delle perdite delle società partecipate debba essere ricercato proprio nei rapporti tra comune e società (Pozzoli, et al. 2015; Pozzoli, 2019; Landriani et al. 2019; Ziruolo, 2016).

Pozzoli (2019) ritiene che molto spesso, sono proprio gli enti locali, se in difficoltà, a penalizzare le società pubbliche loro fornitrici, a causa della loro morosità o per la riduzione arbitraria dei contratti di servizio, visto che si avvalgono della loro forza contrattuale. Proprio per questo il Tusp ha confermato una norma sanzionatoria già esistente, che richiede ai comuni di accantonare a fondo una quota corrispondente alla perdita della società.

La finalità della disposizione è di disincentivare la prassi diffusa negli enti locali di utilizzare le società come strumento per ridurre le difficoltà del proprio bilancio (Ziruolo, 2016).

Secondo l'Autore (Pozzoli, 2019) non devono rilevare nel sistema delle amministrazioni pubbliche le messe in liquidazione o le cessioni di società partecipate, quanto piuttosto il complessivo funzionamento delle società pubbliche e quindi, in particolare, delle Public Utilities. Bisogna trovare delle metodologie e delle norme che possano privilegiare l'efficienza e la dinamicità del settore, senza cercare di comprimerne le potenzialità solo perché, in una visione ideologica e non pragmatica, si pensa di punire le società in quanto pubbliche.

Spesso le norme sulle società partecipate sono rientrate nella logica molto diffusa negli ultimi decenni secondo cui per risanare finanziariamente il comparto degli enti locali l'azione da svolgere è il taglio delle spese e degli enti ritenuti “per posizione presa” inutili.

Questo è stato, ed in parte è ancora, il mainstream sulle società pubbliche che ha l'opinione pubblica fino ad oggi. Indubbiamente in parte è così, ma è altrettanto vero che quello delle società pubbliche è un mondo variegato, all'interno del quale convivono società estremamente competitive, alcune delle quali quotate in borsa, ed aziende oggettivamente inadeguate e poco efficienti.

Alle società pubbliche occorrerebbe un intervento giuridico per migliorare l'efficienza delle imprese medio-grandi, favorendone la crescita dimensionale ed il rafforzamento economico e patrimoniale.

Non vi è a livello nazionale una visione industriale e permane la sottovalutazione dei processi di aggregazione, in alcuni casi ostacolati dal legislatore.

Il settore delle società pubbliche di fatto non esiste, esistono piuttosto operatori del gas, dei rifiuti, dei trasporti, dell'acqua, dell'energia, che affrontano problematiche industriali ed economiche spesso diverse tra loro, nei quali anche le vicende congiunturali non di rado sono diverse (Pozzoli, 2019). La “riforma dei servizi pubblici locali”, in altre parole, non è la via corretta secondo l'Autore ma servirebbero norme e politiche di settore, che tengano conto della specificità di ogni comparto e che mirino ad efficientare l'acqua ed il gas seguendo le caratteristiche proprie dei settori in questione.

Questa tendenza a vedere il settore pubblico come un fenomeno omogeneo è una delle cause dei ritardi che ci troviamo oggi ad affrontare, in alcune regioni più che in altre.

2.4. Strumenti e misure di risanamento

È ormai riconosciuto che gli strumenti e le misure di risanamento previste dal legislatore sono inefficaci specie in alcuni contesti territoriali (Nardo e Pupo, 2021). Il fenomeno dei dissesti infiniti è diffuso, sempre più frequentemente ad un dissesto segue un piano di riequilibrio e ad un piano segue un dissesto (Gabrielli, 2020).

Gli interventi di risanamento per essere efficaci dovrebbero riguardare la rivisitazione sostanziale dei processi gestionali e il cambiamento culturale del personale e dei rappresentanti politici nonché dei cittadini nell'uso del patrimonio e delle risorse pubbliche (Pollit e Bouckaert, 2004).

Tuttavia, sia la rivisitazione dei processi che il cambiamento culturale richiedono tempi lunghi spesso non conciliabili con le fasi temporali scandite dal legislatore nelle procedure di dissesto e predissesto.

La presenza di date perentorie nelle procedure di riequilibrio che quando non rispettate comportano la “automatica attivazione del dissesto” mal si conciliano con la complessità di alcune situazioni finanziarie. Attribuire perentoriamente 90 giorni per l'approvazione del Piano di riequilibrio nei casi di predissesto senza tenere conto delle dimensioni dell'ente, della situazione organizzativa e soprattutto dalla complessità della crisi è, nelle pratiche gestionali e contabili di costruzione di un piano di risanamento pluriennale, poco logico ed efficace.

Gli enti locali, infatti, considerati i tempi e la scarsità di competenze interne, nonostante le poche risorse finanziarie che hanno a disposizione considerato lo stato di crisi, spesso affidano l'elaborazione del piano e del bilancio stabilmente riequilibrato a soggetti esterni che individuano misure matematicamente corrette ma sconosciute dall'ente e dalla sua comunità.

Anche i principi di “irretrattabilità dei saldi” e di “intangibilità del percorso di riequilibrio”, richiamati in molte delibere della Corte dei conti per motivare la bocciatura dei piani di riequilibrio non rispettosi delle scadenze considerate perentorie, sono in contrasto con i principi economico-aziendali di flessibilità e aggiornamento dei piani di medio-lungo termine. Un piano per sua natura deve tenere conto dei mutamenti organizzativi e di contesto che influenzano obiettivi e target (Annessi Pessina, 2007).

Attualmente il legislatore – se si escludono alcuni interventi non sistematici di erogazione di fondi durante la pandemia da Covid-19 – non prevede per il risanamento finanziario degli enti il trasferimento di risorse straordinarie. È fatto divieto inoltre, ormai da tempo, di contrarre mutui per il ripiano di debiti fuori bilancio (Civitillo, 2019).

Contabilmente le strategie di risanamento nei casi di predissesto devono essere programmate nel Piano di riequilibrio finanziario pluriennale e devono essere coerenti e sostenibili rispetto alla quantificazione della massa passiva da ripianare.

La durata del piano è stabilità per legge e può variare dai 4 ai 20 anni.

Nel dissesto il documento contabile di risanamento è l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato. Con tale documento l'ente locale realizza il riequilibrio mediante l'attivazione di entrate proprie e la riduzione delle spese correnti. In base all'art. 259 del Tuel l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato deve essere presentata dal Consiglio dell'ente al Ministro dell'Interno entro il termine di tre mesi dalla data di emanazione del decreto di nomina dell'Osl. Il modello F rappresenta un allegato all'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato che, a seguito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili, è stato aggiornato a fine 2016¹⁰.

Indubbiamente sia il Piano di Riequilibrio sia il Bilancio stabilmente riequilibrato sono strumenti che devono accogliere misure gestionali e organizzative tali da essere valutati dagli organi di controllo sostenibili e efficaci nel risanamento dell'ente seppur nel medio lungo termine.

Le misure che gli enti possono prevedere nel bilancio stabilmente riequilibrato sono spesso prescritte nello stesso decreto ministeriale di approvazione dell'ipotesi di bilancio e sono coincidenti con quelle previste dal Tuel.

Nei piani di riequilibrio invece le misure sono individuate autonomamente dagli enti. Le strategie maggiormente utilizzate dai comuni sono la riduzione delle spese di personale bloccando le assunzioni e calcolando il risparmio da pensionamenti; la riduzione dei fitti passivi; la riduzione delle spese della politica; la vendita e valorizzazione di patrimonio disponibile; l'incremento delle entrate proprie attraverso il potenziamento del sistema di accertamento delle entrate tributarie; la razionalizzazione delle società partecipate; la riduzione delle spese riguardanti tipicamente utenze energetiche e telefoniche (Nardo, 2019).

Una questione molto dibattuta nei casi di dissesto è la gestione dei fondi vincolati (Ricci e Civitillo, 2013). Il comma 10 dell'art. 255 del Tuel originariamente sottraeva all'Osl l'amministrazione delle anticipazioni di tesoreria di cui all'art. 222 Tuel e dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata, ai mutui passivi già attivati per investimenti, ivi compreso il pagamento delle relative spese, nonché l'amministrazione dei debiti assistiti dalla garanzia della delegazione di pagamento di cui all'art. 206 Tuel.

¹⁰ Il modello F costituisce una guida per l'ente locale in dissesto finanziario nel corso della predisposizione della manovra di riequilibrio e di risanamento. Sul sito del Dipartimento per gli Affari interni e territoriali sono disponibili i Modelli relativi agli adempimenti normativi degli enti locali che hanno dichiarato il dissesto finanziario. Tra gli schemi vi è la modalità per il deposito del piano di rilevazione della massa passiva da parte degli Osl; il nuovo modello F; lo schema di Piano di estinzione.

L'art. 2bis del d. l. n. 113/2016 ha introdotto una deroga alla disciplina contenuta nel c. 10 dell'art. 255 del Tuel prevedendo che “(...) per le amministrazioni provinciali in stato di dissesto finanziario l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata compete all'Osl”. Successivamente, l'art. 1, c. 457, della l. n. 232/2016 ha disposto che in deroga a quanto previsto dall'art. 255, c. 10, del Tuel, per i comuni in stato di dissesto, l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata compete all'Osl, prevedendo, quindi, anche per i comuni quanto già disposto per le province. A questa si è aggiunta una successiva modifica legislativa che, sempre in deroga a quanto previsto dall'art. 255, c. 10, per i comuni e per le province in stato di dissesto finanziario l'amministrazione dei residui attivi e passivi relativi ai fondi a gestione vincolata compete all'Osl (art. 36 c. 2, d. l. 50/2017, convertito con modificazioni dalla l. 96/2017). Inoltre, al comma successivo, è disposto che l'amministrazione “dei residui attivi e passivi di cui al comma 1 è gestita separatamente, nell'ambito della gestione straordinaria di liquidazione. Resta ferma la facoltà dell'organo straordinario della liquidazione di definire anche in via transattiva le partite debitorie, sentiti i creditori”. Pertanto, a seguito delle modifiche intervenute, i residui considerati dalla deroga riguardano solo quelli “relativi ai fondi a gestione vincolata”. Tutti gli altri residui, considerati nel comma 10 dell'art. 255 Tuel restano soggetti all'amministrazione dell'ente, ivi compresi quelli relativi ai debiti assistiti dalla garanzia della delegazione di pagamento di cui all'art. 206, le anticipazioni di tesoreria e di liquidità (Corte dei conti sez. regionale di controllo per la Campania n. 99 /2019).

Naturalmente le modifiche normative di cui sopra non risolvono il problema nella sostanza della gestione dei fondi vincolati nei comuni in dissesto poiché l'Osl, generalmente, autorizza il pagamento di residui passivi da fondi vincolati se vi è il trasferimento anche della cassa da parte dell'ente di quei medesimi fondi. La cassa tuttavia negli enti in dissesto e quasi sempre inesistente e, anzi, vi sono ingenti somme vincolate da ricostituire. Queste situazioni tendono a generare rallentamenti nella realizzazione e gestione di investimenti complessi di natura pluriennale.

2.5. Il controllo della Corte dei conti sulla gestione degli enti in crisi finanziaria

Il controllo della Corte dei conti sezione regionale di controllo è un controllo sulla gestione dei comuni che si distingue dal controllo di gestione di natura manageriale (Nardo, 2005; Pozzoli, 2001).

È definito controllo esterno sulla gestione poiché esercitato sulle risultanze del rendiconto di gestione da un organo esterno di controllo quale la Corte dei conti.

Nelle situazioni di crisi finanziarie il ruolo della Corte dei conti è determinante nella valutazione del Piano di riequilibrio e quindi nelle procedure di predissesto.

Nel dissesto la Corte dei conti non ha un ruolo specifico è all'Osl che compete la ricognizione ed il ripiano della massa debitoria pregressa attraverso la predisposizione di un piano di rilevazione e di un piano di estinzione della massa passiva (artt. 254 e 256 Tuel); ossia la tacitazione delle pretese creditorie e la risoluzione di eventuali pendenze pregresse (Corte dei conti sez. controllo Sicilia, delibera n.176/2016/QMIG e Corte dei conti, sez. controllo Puglia, 98/2017/PAR).

La Corte sezione regionale di controllo piuttosto continua a verificare le risultanze della gestione rispetto ai nuovi bilanci post dissesto.

La gestione futura dell'ente avviene sulla base di un bilancio definito stabilmente riequilibrato, generalmente, di durata triennale (Gori e Fissi, 2012). Tale bilancio è quinquennale nei casi in cui si constata che nei tre anni successivi alla dichiarazione di dissesto gli equilibri di bilancio non potrebbero essere ristabiliti¹¹. La proposta di bilancio stabilmente riequilibrato, in ogni caso, deve essere approvata dal Ministero dell'Interno su parere della Commissione per la finanza degli enti locali (artt. 259-261 Tuel). Non è infatti richiesta l'approvazione da parte della Corte dei conti.

In caso di mancata approvazione da parte delle strutture ministeriali gli organi di *governance* del comune (giunta e consiglio) cessano il loro mandato e viene nominato un commissario fino a nuove elezioni (Civitillo, 2019).

Con il predissesto, rispetto alle ipotesi di dissesto, si ritiene siano maggiormente responsabilizzati gli organi ordinari di governo del comune nella

¹¹ La sola ipotesi di commissariamento del Comune si verificherebbe nel caso in cui l'amministrazione non dovesse approvare il bilancio di previsione.

definizione ed assunzione di ogni strategia e iniziativa utile al risanamento. Non è previsto, infatti, nel predissesto l'Osl e il processo di risanamento è gestito dagli organi elettivi con un monitoraggio costante della Corte dei conti territoriale sezione controlli.

Le Sezioni regionali della Corte dei conti, come ribadito dalla giurisprudenza costituzionale, sono espressione di una magistratura neutrale e indipendente cui la legge statale ha affidato, sulla base dell'art. 100, comma 2 della Costituzione il controllo di legittimità e regolarità della gestione finanziaria degli enti territoriali a garanzia dell'equilibrio di bilancio "elevato a valore Costituzionale", come marcato nella sentenza della Corte costituzionale n. 228/2017.

La Corte dei conti sezioni Riunite nella sentenza n. 8/2021, di bocciatura di un piano di riequilibrio di un comune calabrese, precisa che si tratta di un controllo svolto da un soggetto indipendente e neutrale che si risolve in un giudizio obiettivo sulla conformità di atti gestionali a determinati parametri normativi e tanto basta per escluderne la natura amministrativa e renderlo assimilabile ad una attività di tipo giurisdizionale.

Il controllo sui Piani di riequilibrio esercitato dalla Corte dei conti non può essere pertanto considerato nella sfera dei controlli collaborativi che comunque in altre sede e fasi delle crisi finanziarie la magistratura contabile può praticare.

Su questo punto molte delibere di non omologazione del piano di riequilibrio delle diverse sezioni regionali della Corte dei conti, e le stesse sentenze delle SS.RR. richiamano la sentenza n. 18/2019 della Corte costituzionale. Tale sentenza ha affermato che le deliberazioni di controllo sulla legittimità dei bilanci e delle gestioni finanziarie a rischio di dissesto presentano caratteri, quali la forma di sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo), la sottoposizione alla giurisdizione esclusiva delle Sezioni riunite in speciale composizione che determinano un'integrazione della funzione giurisdizionale e di quella di controllo, geneticamente riconducibile al dettato costituzionale (artt. 100 e 103 Cost.) in materia di contabilità pubblica.

Si tratta quindi di un controllo che, proprio perché preposto alla salvaguardia degli equilibri di bilancio non può essere esercitato nella forma "collaborativa" propria di altre funzioni affidate alla Corte dei conti.

Il controllo collaborativo quando si tratta di verificare la gestione degli enti locali e in particolare i rendiconti per tramite anche dei questionari compilati dall'organo di revisione, è destinato a concludersi, con una rac-

comandazione volta a stimolare processi di autocorrezione. Solo nelle situazioni più gravi ci può essere il blocco della spesa e l'avvio del dissesto "guidato".

Nel caso del processo di valutazione del piano di riequilibrio vi è una pronuncia di accertamento che può comportare effetti lesivi della posizione dell'ente controllato quali l'accertamento delle condizioni di dissesto per effetto della bocciatura del Piano.

Proprio per tale natura del controllo è passibile la non omologazione del piano da parte della Corte dei conti sezione regionale di controllo e il ricorso giurisdizionale alle Sezioni riunite in speciale composizione.

La natura del controllo sul piano di riequilibrio da parte della Corte dei Conti non è infatti identificabile con il controllo sui bilanci e rendiconti degli enti locali previsto dall'art. 148bis del Tuel¹².

Il controllo diretto al giudizio di congruità del piano di riequilibrio pluriennale previsto dall'art. 243quater del Tuel, non ha natura amministrativa o collaborativa. Infatti, già nel 2017 le Sezioni riunite in speciale composizione nella sentenza n. 19 ne avevano evidenziato la specificità precisando che la sezione regionale di controllo chiamata a pronunciarsi sul piano di riequilibrio non ha obblighi partecipativi previsti dalla legge sul procedimento amministrativo quali il preavviso di rigetto, né obblighi collaborativi

¹² Si ricorda che l'art. 148bis del Tuel prevede che: le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali ai sensi dell'art. 1 commi 166 e seg. l. n. 266/2005, per la verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, co. 6 della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della verifica prevista dal comma 1, le sezioni regionali della Corte accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente. L'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno, comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro 60 giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

previsti da altre tipologie di controllo se non quelli imposti dal contraddittorio con l'ente controllato.

Infatti sono frequenti nella fase di valutazione della sostenibilità del Piano richieste di chiarimenti e integrazioni documentale e momenti di audizione.

3. IL PROGETTO I.B.D.M.E.T., INTEROPERABILITÀ BANCHE DATI PER UNA MIGLIORE EQUITÀ TRIBUTARIA

3.1. I fondi strutturali. Open Community PA 2020

I Fondi Strutturali europei costituiscono il principale strumento finanziario messo a disposizione dall'Unione europea per sostenere la politica di coesione.

La dotazione comunitaria, con obbligo di cofinanziamento nazionale, viene stanziata nell'ambito del bilancio pluriennale europeo per cicli settennali. La politica di coesione garantisce il rafforzamento della coesione economica, sociale e territoriale e si pone l'obiettivo di ridurre le disparità di sviluppo fra le regioni ed uguagliare le opportunità socio-economiche dei cittadini. In Italia è finanziata da risorse comunitarie e nazionali, provenienti rispettivamente dal bilancio europeo (Fondi strutturali e di investimento europeo con obbligo di addizionalità) e nazionale (cofinanziamento nazionale ai fondi comunitari, Fondo per lo sviluppo e la coesione e risorse del Piano d'azione per la coesione).

Le risorse dell'Europa sono gestite in condivisione con le amministrazioni nazionali e regionali attraverso l'utilizzo di cinque fondi:

- Fondo europeo di sviluppo regionale (Fesr);
- Fondo sociale europeo (Fse);
- Fondo di coesione (Fc);
- Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (Feasr);
- Fondo europeo per gli affari marittimi e la pesca (Feamp).

A partire dal ciclo di programmazione 2014/2020 sono state introdotte per una maggiore semplificazione un insieme di disposizioni regolamentari

per i cinque fondi sopra richiamati¹. In questo periodo di programmazione sono stati stanziati 351,8 miliardi di euro per la realizzazione di due obiettivi: investimenti per la crescita e l'occupazione e cooperazione territoriale europea.

Il quadro strategico della programmazione nazionale è definito nell'accordo di partenariato tra la Commissione europea e lo Stato membro², l'attuazione è realizzata attraverso i programmi operativi nazionali (Pon) e regionali (Por) gestiti direttamente da uno Stato membro o altri organismi pubblici o privati designati dallo Stato membro. I Programmi operativi (Po) sono documenti che declinano, per settori e territori, le priorità strategiche che lo Stato membro ha manifestato all'interno dell'Accordo di partenariato.

In Italia i Pon sono gestiti dai ministeri e dalle agenzie (Agenzia per la coesione territoriale e Agenzia nazionale politiche attive lavoro). L'azione di programmazione, sorveglianza, sostegno e coordinamento delle politiche di coesione è affidata al Dipartimento per le politiche di coesione e all'Agenzia per la coesione territoriale istituita nel 2014³.

Le politiche di coesione, come riportato nell'accordo di partenariato, richiedono come condizione essenziale per il loro successo una forte capacità delle amministrazioni pubbliche di fare emergere e identificare i fabbisogni di cittadini e imprese, di progettare servizi, di scrivere i bandi, di rispettare i tempi previsti per la realizzazione delle opere e verificare risultati. Per realizzare quanto descritto si rende necessario investire in "capacità istituzionale".

La capacità istituzionale e amministrativa, secondo le più comuni definizioni, è data dalle caratteristiche che le amministrazioni pubbliche devono detenere, o che è necessario rafforzare, per conseguire risultati nelle loro politiche, ovvero per definire e attuare politiche efficaci.

La settima relazione sulla coesione e recenti studi dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) hanno dimostrato che

¹ Regolamento (UE) n. 1303/2013, recante disposizioni comuni sui Fondi strutturali e di investimento europei. La disciplina relativa ai singoli Fondi della politica di coesione è contenuta nei regolamenti n. 1301/2013 (Fesr), n. 1304/2013 (Fse), n. 1300/2013 (Fondo di coesione), n. 1299/2013 (Cte) e n. 1302/2013 (Gect).

² Decisione di esecuzione della Commissione C (2014) 8021 *final* che approva determinati elementi dell'accordo di partenariato con l'Italia, modificato dalla Decisione di esecuzione della Commissione C (2018) 598 *final*.

³ Decreto Legge n. 101 del 31 agosto 2013 art. 10.

le regioni che hanno istituzioni deboli vanno incontro a maggiori difficoltà nell'assorbire efficacemente i fondi di sviluppo regionale e di coesione e nello sfruttare al meglio gli investimenti⁴. Nel caso specifico l'Italia, come sottolineato più volte dalla Commissione europea, è dotata di debole capacità amministrativa nella gestione dei fondi strutturali e d'investimento europei, che si riflette in un tasso di assorbimento di tali fondi inferiore alla media dell'Unione⁵.

Gli aspetti che influiscono sulla capacità istituzionale e amministrativa, ai quali si fa più comunemente riferimento, sono: qualità delle risorse umane, caratteristiche dell'organizzazione, solidità dei sistemi di performance management, livello di digitalizzazione, gestione delle relazioni interistituzionali e delle relazioni con gli stakeholder.

Il tema del rafforzamento della capacità amministrativa ha assunto un'importanza strategica all'interno della programmazione 2014-2020, infatti, la modernizzazione della Pubblica Amministrazione attraverso l'investimento sulla capacità istituzionale e amministrativa e sulla digitalizzazione sono tra le priorità definite per la crescita. L'Italia ha colto questa opportunità definendo un programma plurifondo FSE e FESR rivolto a tutto il territorio nazionale "Pon Governance e capacità istituzionale" che, in linea con le Raccomandazioni della Commissione europea, supporta l'attuazione dei processi di riforma della pubblica amministrazione attraverso interventi di rafforzamento della capacità amministrativa e istituzionale (Obiettivo Tematico 11) e di digitalizzazione della PA (Obiettivo Tematico 2), oltre che di miglioramento della governance multilivello nei programmi di investimento pubblico.

Il Programma Operativo Nazionale (Pon) Governance e Capacità Istituzionale gestito dall'Agenzia per la Coesione Territoriale, con una dotazione di 805 milioni, rappresenta il principale strumento per attuare le priorità strategiche in materia di rafforzamento e innovazione della Pubblica Amministrazione contenute nell'Accordo di Partenariato 2014-2020.

Il Pon Governance e Capacità istituzionale finanzia interventi che accompagnano e implementano le misure di riforma della PA e, concorre al rag-

⁴ Tabelle di marcia per lo sviluppo della capacità amministrativa. Pacchetto di strumenti pratici. Direzione Generale per la politica regionale e urbana – Commissione Europea.

⁵ Relazione per paese relativa all'Italia 2019 comprensiva dell'esame approfondito sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici – Documenti di lavoro della Commissione europea.

giungimento degli obiettivi di crescita intelligente, sostenibile e inclusiva definiti da Europa 2020.

Il primo pilastro della strategia è realizzato attraverso interventi a supporto delle misure di riforma e modernizzazione della PA che interessano aspetti di gestione, organizzazione, semplificazione e digitalizzazione di processi e servizi verso cittadini e imprese (e-government) e sono volti ad aumentare la trasparenza e la partecipazione civica attraverso lo sviluppo e la diffusione dei dati pubblici (open government).

Il secondo pilastro, finalizzato a rafforzare il sistema di governance multilivello e la capacità delle PA di essere efficienti ed efficaci nell'attuazione delle politiche di sviluppo e degli investimenti pubblici attraverso un migliore coordinamento tra i diversi livelli di governo coinvolti e forme di cooperazione istituzionale.

Il Programma è articolato in 4 Assi prioritari: gli Assi 1 e 2 traducono operativamente il primo pilastro della strategia, l'Asse 3 finanzia il secondo pilastro. Gli Assi 1 e 4 sono cofinanziati dal FSE. Gli Assi 2 e 3 dal FESR. Ciascun Asse prevede uno o più Obiettivi specifici e ciascun Obiettivo specifico si articola in una o più azioni, formulate con riferimento alla natura dell'attività da finanziare.

Il programma, a differenza dei precedenti cicli di programmazione, si rivolge all'intero territorio nazionale con una concentrazione, in termini di risorse, verso le Regioni "meno sviluppate", a cui viene destinato oltre l'80% delle risorse.

In sintesi:

- l'Asse 1 punta a modernizzare la Pubblica Amministrazione sostenendo azioni per innovare i processi e le modalità organizzative, rafforzare le competenze del personale e dotare le strutture amministrative degli strumenti necessari a una maggiore efficienza gestionale;
- l'Asse 2 prevede interventi a supporto dell'Agenda Digitale e dell'e-government per garantire la piena interoperabilità dei sistemi e dei servizi erogati a cittadini e imprese attraverso l'adeguamento dei sistemi informativi a standard comuni per garantire l'interoperabilità tecnica tra amministrazioni, centrali e locali;
- l'Asse 3 è finalizzato al rafforzamento della governance multilivello nei programmi di investimento pubblico con riferimento alle politiche sostenute dal FESR (OT 1-7) per garantire stabilmente l'utilizzo mi-

rato e di qualità delle risorse e ottimizzare l'assorbimento degli investimenti;

- l'Asse 4 prevede azioni di assistenza tecnica necessarie a garantire sia l'efficace gestione del Programma che il supporto all'attuazione dell'Accordo di Partenariato, con riferimento agli aspetti di coordinamento strategico e funzionale nella logica di una strategia unitaria di rafforzamento della politica di coesione.

L'Agenzia di Coesione attraverso l'iniziativa Open Community PA 2020, mira a mettere a sistema le diverse azioni progettuali condotte sul territorio con il fine ultimo di eliminare la frammentazione dimensionale e territoriale delle iniziative realizzate e creare un elenco di buone pratiche a disposizione di tutte le pubbliche amministrazioni.

Nello specifico, l'Agenzia di Coesione, attraverso il progetto Open Community PA 2020 si pone l'obiettivo di individuare prassi e strumenti standard volti a:

- razionalizzare le soluzioni esistenti, identificando le buone pratiche e promuovendole sul territorio;
- ingegnerizzare il processo di progettazione, realizzazione, trasferimento, mantenimento ed evoluzione delle soluzioni, attraverso opportuni strumenti organizzativi, tecnologici e amministrativi;
- stimolare la nascita di reti di Amministrazioni e di un mercato attorno alle buone pratiche;
- supportare le Amministrazioni a identificare i più opportuni percorsi di innovazione;
- rafforzare la valutazione delle politiche pubbliche, favorendo un ammodernamento normativo coerente con i bisogni di Pubbliche Amministrazioni e opportunità di innovazione.

L'Avviso per il finanziamento di interventi volti al trasferimento, all'evoluzione e alla diffusione di buone pratiche attraverso Open Community PA 2020 rientra tra le azioni volte al miglioramento della governance multilivello e della capacità amministrativa e istituzionale delle pubbliche amministrazioni, e contribuisce a conseguire i risultati attesi previsti dai seguenti Obiettivi Tematici (OT):

- OT1 – Rafforzare la ricerca, lo sviluppo tecnologico e l'innovazione;
- OT2 – Migliorare l'accesso alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, nonché l'impiego e la qualità delle medesime;

- OT3 – Promuovere la competitività delle piccole e medie imprese, il settore agricolo e il settore della pesca e dell’acquacoltura.

L’Avviso finanzia interventi di scambio di buone pratiche, ossia il trasferimento di prassi, esperienze, metodologie, sistemi organizzativi e gestionali innovativi eventualmente supportati da sistemi tecnologici – o una combinazione di questi – realizzati da un Ente per risolvere una determinata criticità.

Le buone pratiche devono caratterizzarsi effettivamente come caso di eccellenza, originale e innovativo, in grado di produrre risultati effettivi e/o risolvere criticità reali, determinando un concreto miglioramento nell’azione amministrativa (efficienza/efficacia operativa) dell’Ente riusante.

L’Avviso è stato finanziato dall’Asse 3, Azione 3.1.1 “Realizzazione di azioni orizzontali per tutta la Pubblica Amministrazione funzionali al presidio e alla maggiore efficienza del processo di decisione della governance multilivello dei programmi di investimento pubblico”.

Nell’ambito dell’avviso sono state finanziate 30 operazioni (16 Comuni, 4 Regioni, 4 Province, 2 città metropolitane, 3 Unioni di Comuni e 1 Comunità montana) per un investimento complessivo di circa 18 milioni di euro, coinvolti 45 Enti cedenti e 153 Enti riusanti per il riuso e la modellizzazione di strumenti e soluzioni informatiche.

Tra gli interventi finanziati, quattro progetti hanno come obiettivo il rafforzamento degli strumenti di gestione degli enti locali per aumentare il gettito tributario:

- il progetto RIS.CONTR.O fornisce agli enti comunali un sistema operativo evoluto e agile, integrando 50 banche dati e permettendo di ricostruire la storia e le relazioni delle persone fisiche, delle società, delle associazioni e di ogni soggetto fiscalmente passivo. L’acquisizione di informazioni sui debitori avviene anche mediante visualizzazione geografica ed è collegata alla mappatura dei dati di monitoraggio utili a potenziare la capacità di riscossione;
- il progetto i@Link è finalizzato alla creazione di un sistema di gestione associata digitale dell’ufficio tributi quale modello destinato agli enti preposti all’amministrazione delle imposte comunali appartenenti alla medesima area territoriale;
- il progetto I.B.D.M.E.T è finalizzato al trasferimento di una procedura informatica, basata su un sistema Geographic Information System (GIS), che permette di rappresentare banche dati toponomastiche, catastali e tributarie relative a un dato ambiente geografico;

- il progetto Facile tributi – Sportello on line del contribuente prevede il riuso di alcune esperienze di successo per la realizzazione di uno sportello on-line, con un fascicolo virtuale a cui il cittadino-contribuente può accedere per consultare o aggiornare la propria situazione tributaria e usufruire di servizi che semplificano e velocizzano gli adempimenti fiscali (stato patrimoniale, stato tributario e pagamenti).

Per il progetto I.B.D.M.E.T. i sistemi Gis (Geographic Information System) e la banca dati catastale sono stati elementi fondanti. Il Gis, che nasce dal bisogno di riconoscere e mappare proprietà della superficie terrestre e di geolocalizzarle correttamente, ha generato appositi applicativi comunemente definiti. I dati catastali sono la base su cui organizzare la gestione del patrimonio e delle entrate dell'ente locale.

3.2. Come nasce il progetto: l'esperienza del comune cedente la «buona pratica»

L'assetto dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie locali delineato dalla legge n. 42 del 2009 – incentrato sul superamento del sistema di finanza derivata e sull'attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa agli enti decentrati, nel rispetto dei principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale sottesi al nostro sistema costituzionale – ha aumentato la necessità negli enti territoriali di potenziare gli strumenti a supporto dell'accurato governo delle entrate tributarie.

I comuni non sempre hanno dimostrato di avere le adeguate capacità per governare questo processo. Spesso non riescono ad utilizzare i dati disponibili necessari a governare e valorizzare il proprio patrimonio generando entrate necessarie a garantire i servizi.

I dati a disposizione degli enti sono tanti e di diversa natura. Gli stessi sono utilizzabili per diverse finalità e anche per migliorare la gestione delle entrate come si è cercato di dimostrare con il progetto I.B.D.M.E.T.

Il progetto ha lo scopo creare una interoperabilità tra banche dati esistenti e disponibili per i comuni per una migliore equità tributaria.

Per gli enti locali in difficoltà finanziarie, fragili dal punto di vista organizzativo e tecnologico, nell'era dei big data e dell'intelligenza artificiale, il rischio è di non riuscire a gestire e a valorizzare tale patrimonio informativo disponibile.

I dati a disposizione dei comunali possono essere di diversa natura e avere fonte di provenienza interna ed esterna. Ci sono per esempio i dati esterni relativi ai diversi censimenti Istat, si pensi al censimento dell'agricoltura della popolazione, che è il frutto di una collezione di dati elementari acquisiti presso ciascuna delle aziende agricole ricadenti nei singoli comuni. Similmente, come dati interni, vi sono le statistiche comunali relative al numero di decessi, nascite, matrimoni, trasferimenti di residenza, ecc. Questo insieme di dati deriva da una collezione di dati elementari relativi ai singoli eventi registrati dai competenti uffici anagrafe e di stato civile dei comuni nel periodo considerato.

Ogni set di dati, in via generale può essere ulteriormente disaggregato in sotto-insiemi più ristretti fino ad essere ricondotto all'unità elementare da cui deriva.

Sono i dati elementari, disaggregati, che permettono all'ente di intervenire per incrementare i controlli in materia tributaria. È anche vero che questi sono quei dati che presentano limiti maggiori nell'accessibilità.

L'accesso ai dati elementari risulta anche subordinato ad una serie di condizioni che hanno a che fare anche con la privacy. Quest'ultima è infatti oggetto di una precisa regolamentazione che, per quanto finalizzata a favorire una sempre più ampia diffusione delle informazioni statistiche, introduce al contempo dei vincoli.

L'utilizzo di tale patrimonio informativo, tuttavia, per dare utilità rispetto allo scopo, non può essere improvvisato⁶. Piuttosto il patrimonio informativo dei comuni deve essere analizzato in modo sistemico attraverso correlazioni e strumentazione tecnologicamente avanzata.

Il progetto I.B.D.M.E.T. oltre a considerare i dati interni all'ente, prevalentemente trattati dall'anagrafe, ha considerato cruciale per l'accertamento dei tributi locali la banca dati catastale.

In Italia il sistema catastale nacque per motivi fiscali in ordine all'imposizione fondiaria prima dell'unità d'Italia. Lo scopo era quello all'inventariazione e mappatura dell'intera superficie dello Stato. Con finalità di imposizione tributaria su base nazionale nacque il catasto unitario in risposta ai tanti sistemi di catasto dei singoli Stati. Tale catasto ebbe avvio con il catasto terreni, istituito dalla legge n. 3682/1886 di riordinamento dell'imposta fon-

⁶ Istat distingue diversi repertori di micro-dati che rispondono a bisogni informativi differenti, tra cui file ad uso pubblico, standard, per la ricerca (MFR), file per il Sistan, file per il laboratorio Adele.

diaria. Successivamente si completò con il catasto dei fabbricati, istituito, per la prima volta, a livello nazionale con regio decreto n. 267/1871 in attuazione dell'art. 7 della legge n. 5784/1870 che prevedeva la tassa sui fabbricati. Dopo anni, con la legge n. 1249/1939 si ha un nuovo catasto edilizio urbano (NCEU).

Ad oggi il catasto dei fabbricati previsto dalla legge n. 133/1994 rappresenta l'evoluzione del catasto edilizio urbano, ricomprende infatti anche i fabbricati rurali prima censiti nel catasto dei terreni.

Nel 1998, con decreto del ministero delle finanze, è stato approvato il regolamento recante norme in materia di costituzione del catasto dei fabbricati e modalità di produzione ed adeguamento della nuova cartografia catastale. Il catasto dei fabbricati, con tale intervento normativo, rappresenta l'inventario del patrimonio edilizio nazionale. Il minimo modulo inventariale è l'unità immobiliare.

L'insieme delle unità immobiliari e degli altri beni immobili oggetto di censimento siti nello stesso comune, sui quali insistono diritti reali o oneri reali omogenei, costituiscono un'unica partita nel catasto dei fabbricati.

Le partite sono numerate progressivamente nell'ambito del comune, e contengono, oltre agli elementi identificativi degli immobili, dei soggetti, e dei relativi diritti reali, anche gli estremi dei documenti che ne giustificano l'iscrizione e le eventuali successive mutazioni, nonché ogni altra indicazione prevista dalle norme e dalle istruzioni emanate dal dipartimento del territorio.

Il sistema catastale per le finalità del progetto rappresenta la fondamentale banca dati che consente:

- l'analisi della situazione territoriale per distinte finalità (economico-sociali, gestionali-amministrative, giuridico-patrimoniali);
- l'accertamento dell'imposizione tributaria e fiscale, prima tra tutte l'Imu, attraverso la messa a disposizione di informazioni utili allo scopo, quali la rendita.

La particella catastale è stata considerata nel progetto il riferimento cruciale per l'interoperabilità delle informazioni territoriali. Il raccordo tra la particella catastale, geotopocartografica, con le diverse basi informative a scala locale è identificabile dal toponimo e relativo numero civico, fondante

nella l. n. 1228/1954 emanata dal Ministero dell'interno in collaborazione con l'Istat⁷.

Non si trascuri che il catasto è funzioni fondamentale dei comuni, ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, della Costituzione.

L'accesso ai dati catastali per i comuni è gratuito attraverso l'uso della piattaforma tecnologica SIStema del TERritorio (SISTER) attraverso il "portale dei comuni"⁸.

Il dialogo delle banche dati centrali e locali mediante supporto georiferito della toponomastica comunale consente, come è avvenuto nel progetto del comune di Montalto Uffugo, predisposto in sinergia interistituzionale tra la Direzione provinciale di Cosenza dell'Agenzia delle entrate in stretto raccordo autorizzativo preventivo con la superiore direzione regionale della Calabria, e con l'apporto dell'Università della Calabria, il presidio efficace della fiscalità generale e immobiliare.

Particella catastale, stradario, indirizzi e numeri civici sono stati fondamentali per lo sviluppo del progetto nel comune di Montalto Uffugo. Essi hanno rappresentato un patrimonio fondamentale per la gestione delle entrate dei comuni coinvolti nel progetto.

Il comune di Montalto Uffugo si è ritrovato nel 2015 a dover gestire una forte crisi finanziaria che lo portò a deliberare il ricorso al piano di riequilibrio finanziario ex art. 243bis.

La nuova amministrazione individuò tra le misure principali del piano di riequilibrio decennale il contrasto all'evasione tributaria. Attraverso un progetto di integrazione delle banche dati interne ed esterne disponibili si dovevano accertare entrate tributarie destinate, al netto del Fcde appena introdotto dalla riforma di contabilità, al finanziamento dei debiti fuori bilancio censiti.

L'elemento innovativo, come verrà successivamente spiegato, è rappresentato nel progetto:

⁷ In ogni centro abitato dotato di rete stradale, comprese anche le strade private purché aperte al pubblico, costituisce una distinta area di circolazione. Lo stradario è inteso come l'archivio contenente l'elenco delle aree di circolazione di un comune, ciascuna distinta da un toponimo; l'indirizzario è un'estensione dello stradario mediante l'introduzione del numero civico. L'insieme strada-civico individua l'accesso.

⁸ Il portale dei comuni è stato istituito ai sensi dell'art. 37, comma 54 del d.l. n. 223/2006, convertito con l. n. 248/2006. Il Sistema Integrato del Territorio (SIT) rappresenta un'evoluzione dell'attuale sistema catastale e cartografico, un moderno *Geographic Information System* (GIS) realizzato in architettura web. Esso consente la navigazione e ricerca su base geografica delle informazioni cartografiche, grafiche e alfanumeriche, l'analisi territoriale delle informazioni e l'integrazione spaziale con dati esterni al dominio catastale.

- dall'applicazione di tecnologie innovative capaci di garantire l'interoperabilità di diverse banche dati interne al comune (anagrafe, lavori pubblici, catasto, pubblicità...) e esterne (forniture elettriche e di gas, contratti di locazione...) che consentano sia la produzione di informazioni territoriali elaborati, sulla base di comuni standard di qualità, sia il rispetto del principio di equità tributaria, grazie all'analisi e alle verifiche prontamente effettuate sulle utenze (Guzzo et al. 2019);
- dal trasferimento della buona pratica in termini di processo, sistemi organizzativi e gestionali tali da supportare l'applicazione di determinati sistemi tecnologici.

La procedura è basata su un sistema GIS (Geographic Information System), che permette di rappresentare banche dati toponomastiche, catastali e tributarie, in un ambiente geografico⁹.

L'innovazione progettuale non ha riguardato esclusivamente l'applicazione di specifiche tecnologie nella gestione del patrimonio dell'ente ma è stata soprattutto una innovazione di processo¹⁰.

3.3. I soggetti coinvolti e il partenariato di progetto

Il progetto I.B.D.M.E.T., come riportato nel paragrafo precedente, è stato finanziato dal programma operativo nazionale (Pon) "Governance e capacità istituzionale" 2014-2020 – Asse 3 – Obiettivo specifico 3.1 – Azione 3.1.1¹¹. Esso nasce dalla necessità di gestire al meglio il patrimonio, materiale e immateriale, degli enti locali, formato da fabbricati, terreni, concessioni ma anche da archivi informatici, banche dati esterne a disposizione dei comuni e non sempre utilizzato in modo corretto (Nardo e Taranto, 2017).

Lo scopo del progetto è stato quello di valorizzare il patrimonio dei comuni attuando un dialogo tra le banche dati centrali e locali, mediante sup-

⁹ Con il termine toponomastica si intende, come già ricordato, il complesso dei nomi delle strade e ramo dell'urbanistica che ha per oggetto lo studio di tali nomi.

¹⁰ La metodologia è stata presentata al GiS DAY Calabria VIII - l'ausilio dei Sistemi Informativi Territoriali (SIT) per l'efficiente gestione delle entrate comunali ed il controllo integrato del territorio – l'esperienza del comune di Montalto Uffugo (CS) (Nardo et al., 2017).

¹¹ Il Pon "Governance e capacità istituzionale" 2014-2020 concorre al raggiungimento degli obiettivi di crescita intelligente, sostenibile e inclusiva definiti da "Europa 2020" con una strategia di rafforzamento della capacità istituzionale ed amministrativa della pubblica amministrazione.

porto georiferito della toponomastica, consentendo così un efficace presidio della fiscalità generale e immobiliare.

La disponibilità di informazioni “centrate” su oggetti e soggetti differenti rappresenta una attuale esigenza di controllo del territorio amministrato dall’ente locale.

Dette attività di governo necessitano dell’integrazione di fonti informative distinte, gestite da soggetti istituzionali differenti e con modalità di interfaccia non sempre immediatamente performanti per le finalità di controllo. È da questo presupposto di base che ha preso le mosse il progetto I.B.D.M.E.T.

L’idea progettuale originaria si è sviluppata nell’ambito della collaborazione tra l’Università della Calabria e il comune di Montalto Uffugo in provincia di Cosenza. Il comune già aveva delle sinergie interistituzionale con la Direzione provinciale di Cosenza dell’Agenzia che sono state ulteriormente sfruttate¹².

L’obiettivo è stato quello di creazione di una banca dati atta ad accogliere l’integrazione di tutte le informazioni contenute nei database comunali.

Attraverso il progetto I.B.D.M.E.T. si è inteso trasferire, da parte del Comune di Montalto Uffugo “ente cedente”¹³, una metodologia e “buona pratica”¹⁴ sviluppata, ad un partenariato costituito da quattro enti locali calabresi definiti enti riusanti¹⁵ (Comune di Mendicino, Comune di Castiglione Cosentino, Comune di Fuscaldo e Comune di Strongoli).

La *buona pratica* da trasferire è costituita da una procedura informatica basata su un sistema GIS (Geographic Information System), che permette di rappresentare banche dati toponomastiche, catastali e tributarie, in un ambiente geografico¹⁶.

¹² Nella persona del referente per questa attività dott. Guzzo che già da tempo anche a livello tecnico scientifico si era occupato del tema (Guzzo e Pavese, 2017; Guzzo, 2018).

¹³ Per ente cedente si intende l’ente che detiene la buona pratica e la mette a disposizione di altri enti del partenariato.

¹⁴ Per buona pratica si intende la soluzione o insieme di soluzioni, che rappresentano un caso di eccellenza, efficace, efficiente, originale e innovativo in grado di produrre cambiamenti e risultati effettivi e/o risolvere criticità reali in modo efficace, garantendo così un concreto miglioramento dell’efficienza operativa dell’azione amministrativa.

¹⁵ Per ente riusante si intende l’ente che intende adottare la buona pratica detenuta dall’ente cedente.

¹⁶ Con il termine toponomastica si intende il complesso dei nomi delle strade e ramo dell’urbanistica che ha per oggetto lo studio di tali nomi.

Il comune di Montalto Uffugo nel progetto è stato ente cedente la buona pratica poiché la stessa era stata sperimentata all'origine nel 2016 quale misura specifica del Piano di riequilibrio cui l'ente aveva fatto ricorso per finanziare debiti fuori bilancio derivanti dalle gestioni precedenti il 2015.

Il Piano di riequilibrio è stato valutato positivamente, anche per questi risultati in materia di accertamento delle entrate tributarie, e quindi omologato dalla Corte dei conti sezioni riunite dopo la bocciatura da parte della Corte dei conti sezione controllo per la Calabria.

Il comune di Montalto Uffugo a seguito della creazione a livello nazionale dell'Ansc (Archivio nazionale degli stradari e numeri civici) da parte dell'Agenzia delle entrate, ed a seguito della DPCM 12 maggio 2016 inerente il "Censimento della popolazione e archivio nazionale dei numeri civici e delle strade urbane", ha deciso di effettuare la raccolta sull'intero del proprio territorio della numerazione civica in modo da ottemperare agli obblighi di legge ed implementare il dato raccolto con l'istituzione di un applicativo sviluppato ad hoc in grado di effettuare l'associazione automatica del dato toponomastico al dato catastale¹⁷.

Un sistema informativo basato sull'associazione tra banca dati toponomastica comunale e banca dati catastale, di rilevazione degli accessi alle unità immobiliari, è necessario per sopperire all'inadeguatezza della toponomastica comunale, quale strumento d'univoca e sistematica individuazione dei fabbricati, siti nell'ambito dei territori comunali. La numerazione civica rappresenta uno degli strumenti per l'identificazione degli accessi all'interno dei centri urbani.

Pertanto, nel comune cedente è stata avviata e conclusa l'attività di revisione e rifacimento della numerazione civica esterna, mediante il rilievo capillare degli accessi e delle strade esistenti sul territorio comunale e la fornitura e posa in opera dei numeri civici. Tale attività di rifacimento e revisione della numerazione civica si è concretizzata nella realizzazione di una banca dati territoriale dove la numerazione civica diventa l'elemento cardine attorno al quale dovrebbero ruotare tutte le banche dati dell'ente.

L'amministrazione comunale di Montalto Uffugo, ha intrapreso l'adeguamento e l'allineamento della numerazione civica cittadina nel 2016 creando una metodologia di raccolta e di processamento degli accessi.

¹⁷ Il catasto è un bene pubblico indisponibile poiché appartiene alla pubblica amministrazione che lo gestisce e perché è destinato a pubblico servizio ai sensi e per gli effetti dell'art. 826, secondo comma, cod. civ.

La banca dati istituita e trasferita agli enti riusanti, ha consentito l'associazione quindi, del dato toponomastico (via, strada e relativo civico) al dato catastale (foglio, particella).

Tra gli enti del partenariato il Comune di Mendicino è stato il comune capofila che ha gestito la parte amministrativa e la spesa del progetto.

Il coordinamento è stato affidato all'Università della Calabria.

La prima attività svolta presso i comuni riusanti è stata quella di una analisi organizzativa e finanziaria. Inoltre sono state indagate le banche dati in uso presso i singoli comuni.

Da una analisi effettuata allo scopo di normalizzare le banche dati comunali in essere, si è evidenziato che le stesse sono riconducibili a due gruppi di dati così suddivisi:

- toponomastici (anagrafe, servizio idrico integrato) e banche dati esterne (forniture elettriche, contratti di locazione, fornitura gas);
- catastale (Tari, Imu, concessioni edilizie).

Si è rilevato inoltre che gli archivi informatici dei comuni sono scarsamente integrati. I dati anagrafici, dei contribuenti nei ruoli comunali, toponomastici e catastali sono gestiti separatamente, generando una frammentazione dei dati e soprattutto uno scarso controllo incrociato degli stessi.

3.4. La metodologia

L'assunto di base del progetto risiede nella convinzione che per essere efficace la gestione delle entrate comunali la banca dati geografica che si va a costruire deve avere come «soggetto principale di rappresentazione» l'unità immobiliare e non quindi una persona fisica. Il comune non fa la corsa alla ricerca della persona “potenziale” evasore, che può facilmente modificare lo stato di residenza, ma verifica e carica lo stato dei tributi sull'immobile.

Con tale tecnica si possono mettere in luce disallineamenti catastali quali fabbricati in costruzione, rurali, fantasma o fabbricati con altre difformità.

Alla base del progetto vi è l'applicazione di sistemi Gis (Geographic Information System). Il Gis è composto da una serie di strumenti software per acquisire, memorizzare, estrarre, trasformare e visualizzare dati spaziali dal mondo reale. È un sistema informatico in grado di produrre, gestire e analizzare dati spaziali associando a ciascun elemento geografico una o più descrizioni alfanumeriche. L'associazione dei dati spaziali avviene normalmente

attraverso una rappresentazione cartografica o “mappa tematica” (Nardo et al., 2017), termine utilizzato non solo per mostrare graficamente un generico tematismo ma anche per esporre specifiche proprietà, come, ad esempio, la rappresentazione della distribuzione di valori nello spazio oppure la variazione di incidenza tra due o più fattori.

Il termine “tematico” è inteso sia in modo qualitativo che quantitativo, in entrambi i casi è possibile ricorrere a cartografie che assumono colori diversi al variare dei valori rappresentati, definite mappe colorate.

La metodologia del progetto si basa su due macro-fasi:

- raccolta dati in campo, effettuata con un apposito tablet su cui è stata installato un apposito software Gis e sul quale sono stati caricati gli specifici livelli informatici (grafo stradale comunale, fabbricati e particelle catastali, foto aeree del territorio);
- post processamento dati che permette di collegare tramite una associazione spaziale, il dato.

La rappresentazione planimetrica del quadro demografico su base geografica, la possibilità di interfacciare le banche dati esterne a disposizione dell'ente, permette di aumentare e migliorare le possibilità di verifica ed accertamento sul territorio comunale, garantendo una più giusta ripartizione del carico tributario.

Attraverso la piattaforma si avrà la possibilità di disporre di un'unica interfaccia geografica su cui i dipendenti dei comuni possono effettuare analisi, statistiche e le verifiche migliorando l'esecuzione delle rispettive attività lavorative e riducendo i costi del personale dedicato.

La possibilità di generare statistiche e pianificare al meglio eventuali azioni di management dell'amministrazione comunale è uno degli obiettivi che la buona pratica si propone.

A livello infrastrutturale il progetto, con l'obiettivo di garantire nel tempo la sostenibilità della buona pratica, ha previsto:

- la creazione di un apposito centro elaborazione dati ospitato come un sottoservizio all'interno della struttura organizzativa dell'ente;
- la redazione e approvazione di un apposito regolamento interno della toponomastica;
- la programmazione di verifiche a cadenza semestrale del patrimonio catastale dell'ente per garantire il monitoraggio della buona pratica.

I rapporti tra enti riusanti e ente cedente sono stati organizzati, in presenza e a distanza, per garantire l'interscambio delle informazioni.

Per analizzare le condizioni organizzative e finanziarie degli enti riusanti sono stati predisposti degli strumenti di rilevazione (questionario).

L'analisi dei dati rilevati ha permesso di calibrare l'intervento progettuale in base alle caratteristiche organizzative, finanziarie e territoriali degli enti.

Il questionario è stato organizzato in sezioni e quesiti:

- sezione relativa ai dati generali dell'ente, il referente del progetto, il numero di dipendenti coinvolti nel progetto, e il numero di dipendenti per singolo ufficio;
- sezione 1, con domande esplorative sull'utilizzo o presenza nell'ente di banche dati e sull'eventuale integrazione con particolare riferimento alla gestione delle entrate;
- sezione 2, riguardante i dati finanziari dei tributi negli ultimi 3 anni, per singola tipologia di tributo (Imu, Tari, addizionale Irpef ecc.) nonché il numero dei contribuenti;
- sezione 3, con domande riguardanti le attività di rilevamento della numerazione civica, il numero di fabbricati censiti, la mappatura delle occupazioni degli stessi;
- sezione altro, con informazioni su n. di imprese, contratti servizio idrico, concessioni ecc.

Lo scopo del questionario è stato quello di analizzare le condizioni di partenza degli enti coinvolti nel progetto, esaminare le eventuali integrazioni con la toponomastica delle banche dati interne e dei sistemi informativi usati dagli enti e l'utilizzo o meno di determinate banche dati esterne, acquisire informazioni in merito alle entrate tributarie ed in merito all'anno di rilevamento della numerazione civica, al numero di fabbricati censiti e alla capacità di utilizzo del sistema GIS.

La somministrazione del questionario ha riguardato dati riferiti prevalentemente all'ultimo triennio (2017-2019).

Dal quadro generale di riferimento inserito nel questionario è emersa la seguente situazione organizzativa dei soggetti coinvolti:

- i referenti del progetto nominati da ciascun comune appartengono a settori differenti, in particolare nel comune di Mendicino è referente il responsabile dell'area finanziaria e tributi, nel comune di Strongoli, Castiglione Cosentino e Fuscaldo i referenti sono i responsabili dell'area tecnica. Mentre, nel comune capofila i referenti sono due e in particolare il responsabile dell'area tecnica manutenzione e toponomastica e il responsabile dell'area finanziaria e tributi;

- i dipendenti coinvolti sono complessivamente 17 di cui 7 appartenenti all'area tecnica, 6 all'aria finanziaria e tributi e 4 all'aria anagrafica e affari generali. Il personale impiegato nel progetto da ciascun ente è di 5 unità per il comune di Montalto Uffugo, 2 di Strongoli, 2 di Fuscaldo, 2 di Castiglione Cosentino e 6 di Mendicino.

I dati finanziari, delle altre sezioni del questionario, sono invece riportati nel paragrafo successivo.

3.5. Analisi dei dati

Dati questionario

Nella fase di raccolta delle informazioni tramite questionario e successiva analisi è emerso quanto segue.

Rispetto alle domande della prima sezione è stato rilevato il numero delle banche dati integrate con la toponomastica alla data di somministrazione del questionario (settembre-novembre 2020).

L'ente con maggiore integrazione risulta essere il comune di Montalto Uffugo, ente cedente la buona pratica e che per primo ha avviato tale processo. Il comune di Strongoli presenta un elevato grado di integrazione in quanto contestualmente al progetto I.B.D.M.E.T. ha avviato un intervento di posa dei numeri civici promosso dalla Commissione Straordinaria trattandosi di ente sciolto per mafia in quegli anni. A seguire presenta, dati significativi di integrazione di banche dati alla toponomastica, il comune di Castiglione Cosentino che ha sperimentato pratiche evolutive del progetto ampliando l'uso del Gis anche nella gestione di altri servizi quali quelli cimiteriali come evoluzione della buona pratica.

Delle 12 banche dati indicate nelle domande del questionario, quelle integrate in tutti gli enti partecipanti al progetto sono: Tari, Imu e anagrafe. Mentre è meno frequente l'integrazione tra lavori pubblici, edilizia privata, pubblicità, occupazione del suolo pubblico e servizi cimiteriali. Ciò denota il ridotto utilizzo del potenziale tipico dello strumento toponomastico in tutti gli enti riusanti.

L'applicativo Suap risulta integrato con i servizi di pubblicità, occupazione suolo pubblico e catasto per i soli comuni di Montalto Uffugo e Strongoli. Solo il comune di Montalto Uffugo presenta un'integrazione dell'applicativo SUE (sportello unico edilizia) con diversi servizi (concessione edili-

zie, cimiteriali, occupazione suolo pubblico, fitti di immobili, passi carrai). Mentre per il comune di Strongoli vi è l'integrazione del SUE con i servizi di concessioni e oneri di urbanizzazione, permessi edilizi (si veda tabella che segue).

Dall'analisi emerge che gli enti utilizzano banche dati esterne in numero ridotto. Vi è inoltre la presenza di gestori differenti per tipologia di tributi. Teoricamente l'integrazione tra banche dati è più semplice da praticare in presenza di uno o pochi gestori. Tuttavia negli enti si registra un intervallo di valori tra un minimo di 1 e un massimo di 3 per la gestione dei tributi.

In termini finanziari le entrate tributarie accertate per Imu, Tasi (per i comuni in cui è prevista) e Tari negli anni 2017, 2018, 2019, sono di seguito riportate.

Comune di Montalto Uffugo (ente cedente):

	2017	2018	2019
IMU	2.127.273,14	2.032.820,37	1.897.441,33
TASI	449.381,73	426.625,57	332.262,05
TARI	2.735.321,21	2.673.547,18	2.464.670,00

Si evidenzia in questo caso come la tipologia di entrata che maggiormente incide sull'autonomia finanziaria del comune, e di conseguenza sugli equilibri di bilancio, è la Tari. La corretta gestione di tale entrata rispetto all'Imu è significativa poiché rappresenta l'ammontare di risorse necessarie a finanziare le spese del servizio integrato di nettezza urbana.

Entrate tributarie per il Comune di Mendicino (ente capofila):

	2017	2018	2019
IMU	800.177,41	750.386,03	841.155,49
TARI	1.200.000	1.200.000	1.200.000

Per il comune di Mendicino la raccolta ed analisi dei dati delle entrate tributarie ha riguardato soltanto Imu e Tari non essendo prevista la Tasi.

La Tari mostra un andamento stabile nel triennio 2017-2019, le entrate relative all'imposta municipale unica hanno subito un lieve incremento passando da circa 800.000 ad una somma di circa 841.000. Anche in questo caso

le entrate proprie che incidono prevalentemente sugli equilibri di bilancio sono quelle relative al servizio di nettezza urbana.

Per il comune di Fuscaldo, invece, le entrate da Imu, sono di entità maggiore rispetto alle entrate da Tari anche se si registra un trend in aumento nel triennio.

Entrate tributarie per il Comune di Fuscaldo:

	2017	2018	2019
IMU	814.445,38	1.389.846,76	1.222.451,39
TARI	712.785,98	583.857,85	840.682,51

Il comune di Castiglione Cosentino presenta entrate per Tari inferiore rispetto all’Imu con un trend in diminuzione nel triennio anche grazie alle politiche attuate di raccolta differenziata.

Entrate tributarie per il Comune di Castiglione Cosentino:

	2017	2018	2019
IMU	260.114,00 €	259.177,00	262.254,00
TASI	20.850,00	18.057,00	19.705,00
TARI	208.692,00	193.833,00	170.032,00

Il comune di Strongoli presenta entrate da Tari superiori alle entrate da Imu e in crescita nel triennio.

Entrate tributarie per il Comune di Strongoli:

	2017	2018	2019
IMU	840.426,00 €	912.500,00 €	1.274.124,00 €
TASI	350.000,00 €	391.000,00 €	391.000,00 €
TARI	926.000,00 €	926.000,00 €	1.174.470,00 €

Rispetto al numero di contribuenti per ciascun tributo le informazioni raccolte, per le annualità 2017, 2018, 2019, evidenziano come nei tre esercizi il numero di contribuenti per tipologia di tributo rimane in alcuni comuni invariato. La motivazione potrebbe essere attribuita alla mancanza di integra-

zione e contestuale variazione delle posizioni tributarie o alla scarsa politica di contrasto all’evasione.

Rispetto alle entrate extra-tributarie e in particolare al servizio idrico integrato gli enti evidenziano criticità nel predisporre di liste di carico aggiornate poiché l’emissione delle fatture sconta in alcuni enti ritardi procedurali. Nel comune di Strongoli invece trattasi di servizio esternalizzato al consorzio di comuni.

Di seguito si riporta il numero delle utenze e contribuenti.

IMU			
	2017	2018	2019
Montalto Uffugo	8268	8756	8802
Mendicino	4604	4603	4603
Fuscaldo	6698	6803	5708
Castiglione Cosentino	1925	2868	2893
Strongoli	10000	11000	11000
TASI			
Montalto Uffugo	6123	6123	6123
Mendicino	0	0	0
Fuscaldo	0	0	0
Castiglione Cosentino	1353	1344	1071
Strongoli	4000	4000	4000
TARI			
Montalto Uffugo	8243	8415	8559
Mendicino	3577	3599	3621
Fuscaldo	4230	4233	4319
Castiglione Cosentino	1018	1038	1063
Strongoli	5086	5086	5086

Dati rilevazioni sul campo per singolo accesso

Nella fase di raccolta dei dati (*data input*) effettuata da appositi rilevatori formati per la particolare operazione sono emerse le seguenti informazioni utili alla gestione degli accertamenti tributari oltre che all’aggiornamento della toponomastica.

Per il comune di Mendicino, ente capofila con popolazione di circa 10.000 residenti distribuita su un territorio di circa 35 kmq, sono stati censiti

n. 5.389 accessi nell'apposito "geodatabase" predisposto in sede di Progetto. La rilevazione ha interessato il 100% del territorio comunale.

Per ciascuno accesso rilevato sono stati resi disponibili i relativi campi di odonimo, civico, nominativi presenti sulla cassetta delle poste e/o citofono, nonché associata la corrispondente immagine.

Il numero di accessi sprovvisti di numerazione civica all'avvio della rilevazione è pari a 2.075, imputabile, a seconda dei casi, a non visibilità per danneggiamento o illeggibilità ovvero perché mai assegnato (i cosiddetti senza numero civico). La percentuale di questi accessi ammonta al 38,5% del totale, quindi più di un civico su tre alla data di conclusione del progetto necessita di una revisione. Attraverso le operazioni di *query*, e valorizzando i dati catastali aggiornati del cartografico disponibile sul *Portale del comune*, sono emersi n. 261 accessi non direttamente collegabili alla planimetria catastale dei fabbricati. Detti fabbricati, pari al 4,8% del totale, possono essere interessati da problemi di disallineamento catastale fra informazioni relative ai medesimi immobili, oppure a possibili fabbricati non censiti in catasto ma esistenti nella realtà (fabbricati fantasma).

Il sistema ha permesso di rilevare già nella prima fase delle possibili aree su cui insistere per la verifica della presenza di eventuali evasori e quindi accertamenti di entrate.

Il comune di Fuscaldo, ente riusante con una popolazione superiore agli 8.000 abitanti distribuita su un territorio di circa 61 kmq, rilevazione del 100% del proprio territorio comunale, è arrivato a censire n. 5.501 accessi, di cui n. 2.923 sprovvisti di numero civico, pari ad una percentuale del 53,13% del totale. A seguito del censimento permanente Istat e sempre in stretto contatto con l'ente cedente del progetto, è stata avviata la messa in posa della numerazione civica laddove mancante e la realizzazione degli atti propedeutici all'attribuzione di nuovi odonimi sul territorio comunale, per come previsto dalla legge.

Fig. 3.1 – Esempio di Planimetria con relativo database interrogabile a video degli accessi con numerazione civica assegnata di uno dei comuni riusanti



Fonte: progetto I.B.D.M.E.T.

Il comune di Castiglione Cosentino, con una popolazione di circa 3.000 residenti distribuita su un territorio di circa 13 kmq, ha censito il 100% del territorio comunale raccogliendo n. 1.913 accessi nell'apposito geodatabase. Anche per questo comune sono stati raccolti tutti i dati strutturati nel geodatabase così per come nel comune di Mendicino. Il numero di accessi sprovvisti di numerazione civica all'avvio della rilevazione era pari a 925, ossia il 48,35% del totale. Sempre attraverso le operazioni di *query* e valorizzando i dati catastali aggiornati del cartografico disponibile sul *Portale del comune*, sono emersi n. 126 accessi non direttamente collegabili alla planimetria catastale dei fabbricati.

Il comune di Strongoli, con popolazione di circa 6.500 abitanti distribuita su un ampio territorio di circa 78 kmq e unico comune coinvolto nel progetto ubicato fuori dalla provincia di Cosenza, avendo già in corso la revisione della numerazione civica ci si è concentrati sulle aree a maggiore densità di fabbricati per osservare la risposta di due differenti metodologie applicate al medesimo territorio. Le aree, individuate sono risultate il centro abitato e la marina. Il numero di accessi che al momento della raccolta erano sprovvisti di toponimo e numerazione civica è pari a 3.667 di cui 2.396 sprovvisti del numero civico; la percentuale registrata supera il 65% del totale, risultando, peraltro, il valore più alto tra quelli coinvolti del progetto. Le operazioni di *query* topologiche hanno fatto emergere n. 785 accessi che non sono direttamente collegabili alla planimetria catastale dei fabbricati. Questi fabbricati,

pari al 21,4% del totale (anche in questo caso il valore più alto tra quelli coinvolti nel progetto) possono essere riconducibili a problemi di allineamento tra visure catastali e cartografico, oppure a fabbricati non censiti a catasto ma esistenti nella realtà (fabbricati fantasma), necessitando di una particolare attenzione per ovvi problemi connessi all'evasione/elusione fiscale, da condurre in sinergia collaborativa con l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Crotone, Ufficio provinciale-Territorio anche mediante raccordo con il Referente provinciale della toponomastica.

3.6. Applicazione progettuale e primi risultati

Il progetto I.B.D.M.E.T. ha conseguito due macro risultati coerenti con gli obiettivi prefissati:

- a livello *macro*, ha garantito il miglioramento di integrazione istituzionale e gestione amministrativa del *partenariato* da parte degli “*enti riusanti*” mediante la geolocalizzazione dei dati e dei servizi;
- a livello *micro*, ha concorso alla più corretta determinazione dei tributi e delle entrate derivanti dai servizi pubblici e, quindi, a contrastato l'evasione tributaria, rendendo al contempo l'azione amministrativa più trasparente, semplificata ed efficiente.

I dati dei singoli comuni hanno evidenziato come l'applicazione del modello consenta il pieno azzeramento su base comunale degli accessi sprovvisti di numerazione civica (obiettivo *ZNT – Zero No Toponomy*) come, peraltro, già raggiunto nel caso del comune capofila di Montalto Uffugo.

Nel comune di Montalto Uffugo dove ebbe origine il progetto la campagna di rilievo della numerazione civica comunale veniva avviata, quale prima area test significativa nella popolosa frazione di Taverna di Montalto Uffugo, una delle più estese del territorio. Su un territorio di 4.500 abitanti e che negli ultimi 30 anni ha subito uno sviluppo edilizio considerevole, ma in assenza del contemporaneo aggiornamento della numerazione civica, sono stati rilevati 1.500 accessi, individuando anche 30 nuove aree di circolazione per le quali provvedeva all'assegnazione dei nuovi toponimi nel rispetto delle normative vigenti.

Dopo aver collegato tramite apposite analisi spaziali il dato catastale ai civici in ambiente GIS si otteneva la banca dati definita “*TopoCatastale*” (toponomastica e catastale) della frazione di Taverna. Veniva resa disponi-

bile una cartografia georiferita della numerazione civica di Taverna “*mappa all’anno zero*” per la verifica, integrazione e/o reimpianto di nuova numerazione.

Dei 1.500 accessi, 880 “*ingressi*” (60% circa) risultavano sprovvisti del numero civico; dopo aver ridefinito la nuova numerazione, si procedeva all’attribuzione formale ed affissione “*point to point*”.

La risposta del comunale attraverso questo progetto è risultata tempestiva rispetto anche alle richieste di Poste Italiane che lamentava problemi nella consegna della corrispondenza. Contemporaneamente agli obblighi normativi assolti, discendenti dal DPCM 12 maggio 2016, si avviava l’incrocio con le banche dati comunali per incrementare gli accertamenti tributari e quindi garantire la sostenibilità del Piano di riequilibrio.

Tecnicamente, a seguito delle fasi sopra descritte, si è ottenuta una cartografia georiferita della numerazione civica del territorio comunale con le relative banche dati. Per una migliore vestizione grafica e per disporre di uno strumento di facile lettura del territorio è stato aggiunto un nuovo livello raster rappresentato dalle immagini satellitari del territorio, anch’esse georiferite e disponibili gratuitamente in rete.

L’utilizzo delle immagini satellitari rende immediatamente percepibili le differenze tra la rappresentazione della mappa catastale, per come allo stato aggiornata, e la reale fisionomia del territorio; prendendo in esame elementi quali strade di accesso, ombra dei fabbricati (dai quali si può desumere sommariamente la sua altezza), sagoma dell’edificio stesso, falde ed il colore del tetto, è possibile, ad esempio, rilevare potenziali fabbricati non coincidenti ovvero non presenti con i dati cartografici e/o censuari degli archivi catastali informatizzati.

Durante le fasi di censimento della numerazione civica il punto geometrico del rilievo viene posizionato all’interno dell’ingombro del fabbricato catastale (se presente). Tale metodologia di raccolta (“*data input*”), una volta ultimata consente l’avvia della *routine* informatica di “*engagement*” dei dati per la loro resa in termini di gestione dell’area rappresentata.

Attraverso il processo di *query* è stato possibile ottenere per i comuni interessati, e primo tra tutti per il comune di Montalto Uffugo, il resoconto di tutte le presunte unità immobiliari che non sono contenute all’interno dell’ingombro del fabbricato presente negli archivi catastali.

Con le informazioni rese così disponibili dalla banca dati geotopocata-stale potrebbe non essere necessario ricorrere ad ulteriori sopralluoghi per

determinare se si possa trattare, ad esempio, di un cosiddetto “*fabbricato fantasma*” ovvero di casi in cui i fabbricati abbiano il processo di accatastamento ancora in corso (es: in costruzione), oppure, infine, di errore dell’archivio anagrafico, da bonificare tramite apposite verifiche.

La buona pratica sviluppata dal Comune di Montalto Uffugo con la collaborazione dell’Università della Calabria è stata applicata ad aggregazioni di enti (di medie e piccole dimensioni) in aree geografiche del Sud.

Il progetto ha, dunque, contribuito a creare innovazione sociale:

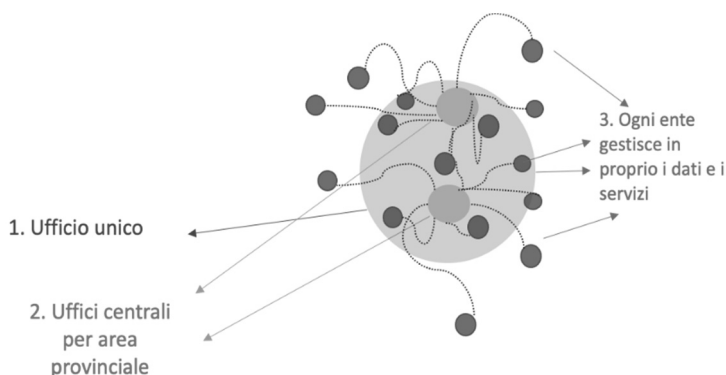
- sia perché ha migliorato la capacità istituzionale e la gestione amministrativa degli enti coinvolti;
- sia perché ha permesso la corretta determinazione delle entrate comunali rendendo disponibili maggiori risorse per erogare i servizi;
- sia perché ha contribuito a contrastare fenomeni di evasione tributaria, rendendo l’azione amministrativa più trasparente, semplificata ed efficiente anche nella gestione dei servizi e della relativa spesa.

Per l’applicazione del progetto il modello organizzativo potrebbe, in base alle dimensioni degli enti coinvolti, avere diverse soluzioni.

Come rappresentato nella figura, potrebbe essere organizzato un ufficio unico tra più enti che ha il vantaggio di ridurre i costi di dotazione informatica e i costi di personale. Inoltre si può puntare su figure che già possiedono alcune caratteristiche tecniche.

Potrebbe essere previsto un modello di gestione centralizzata tra enti con una figura che amministra più aree (ufficio/ci unici). Oppure lasciare che ogni ente gestisca in modo autonomo i propri dati.

Fig. 3.2 – Soluzione organizzative per l’implementazione del progetto



Fonte: propria elaborazione

3.7. Evoluzione progettuale

Un primo avanzamento programmato dal progetto è rappresentato dall'inserimento delle sezioni di censimento dei comuni che utilizzano la piattaforma così come definite nelle basi territoriali aggiornate con il Progetto Census 2010 e rese disponibili sul sito <http://basiterritoriali.istat.it>. Ciò renderà agevolare la transizione dall'ANSC all'Archivio nazionale dei numeri civici delle strade urbane (ANNCSU) previsto dall'articolo 3, del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221.

Il comune cedente del progetto ha inoltre implementato la buona pratica, sostituendo all'utilizzo del *software* su *tablet* una *App* da *smartphone* (su sistemi Android ed Ios) per consentirne l'utilizzo ad un maggior numero di rilevatori con la garanzia di una maggiore speditezza durante le fasi di raccolta dati in campo. L'utilizzo di una applicazione *mobile*, con immediato salvataggio dei dati rilevato direttamente su apposito *cloud* riservato risolverà, auspicabilmente, i problemi riscontrati, consentendo anche una migliore sicurezza sulla loro archiviazione. Tale tipo di metodologia necessita, comunque, di una connessione *internet* stabile per il continuo invio di dati al *cloud*; altra alternativa è la possibilità di utilizzare *smartphone* che immagazzinino il dato in locale (modalità *offline*) e solo quando disponibile una connessione stabile (*wireless* o dati) inviare il database raccolto ad un *server* di archiviazione su *cloud*.

Una evoluzione del progetto ha riguardato il comune di Castiglione Cosentino con cui si è sperimentato di realizzare un geodatabase per la gestione informatizzata del cimitero locale.

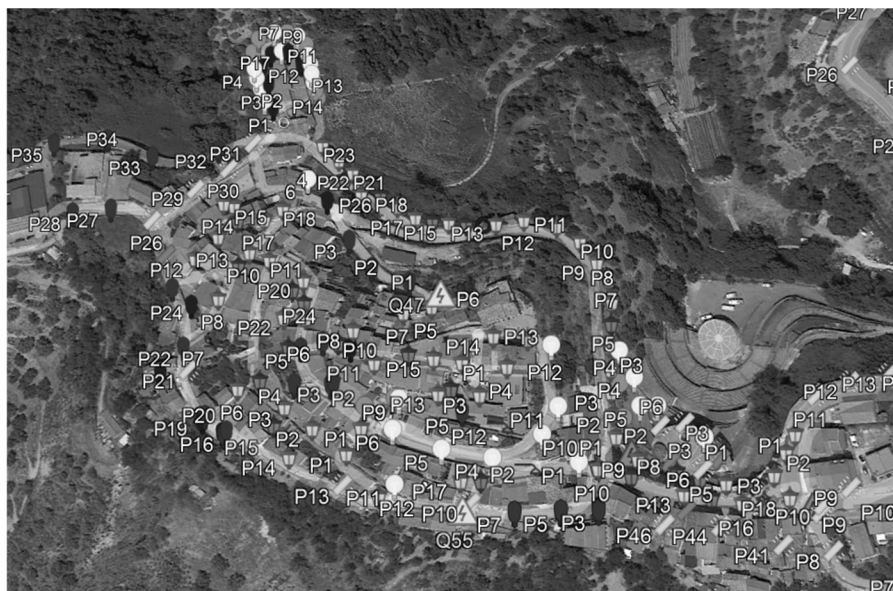
Di fatto il progetto è una innovazione di processo che può essere applicata a qualsiasi servizio locale pubblico. I risultati che si possono ottenere sono rappresentati in termini di produttività, ottimizzazione, riduzione dei costi e dei tempi.

Per la gestione del servizio cimiteriale è stata realizzata l'architettura del database. Il geodatabase viene anche popolato gradualmente con i dati dei rinnovi, i nominativi dei defunti ospitati nei loculi, la scadenza delle licenze, le pratiche e i tributi collegati. I dati vengono geolocalizzati utilizzando un supporto georiferito costituito da immagini satellitari che coprono l'area del locale cimitero, in modo da assegnare automaticamente le coordinate anche ai dati del rilievo in corso. Potrà, così, essere realizzata apposita cartografia

suddivisa in livelli consultabili riguardanti tanto i diversi settori cimiteriali con simbologia differenziata quanto i singoli feretri con l'associazione del nominativo del defunto. In tal modo, da un lato, si ha l'immediata conoscenza per la struttura comunale dei siti liberi e/o prenotabili attraverso la visualizzazione, mentre, dall'altro lato, si istituisce un importante servizio di sportello per i cittadini, fornendo agli uffici un fondamentale strumento informativo di gestione e supporto decisionale ed ai cittadini la possibilità di visitare virtualmente il cimitero.

Alcuni, tra i primi ad essere coinvolti nel progetto I.B.D.M.E.T., stanno cercando di creare un sistema che faciliti la completa gestione dell'illuminazione pubblica, consentendo il rapido accesso a tutte le informazioni necessarie per mantenere efficienti e operativi gli impianti con il minor dispendio di risorse. In questa evoluzione del progetto si sta anche procedendo integrando i dati con la banca dati catastale per aggiungere la proprietà dei terreni su cui insistono i corpi illuminanti.

Fig. 3.3 – Rappresentazione tramite Gis dei corpi illuminati



Fonte: banca dati progetto I.B.D.M.E.T.

Grazie anche alle relazioni interistituzionali nate nell'ambito del progetto si è esteso il modello di controllo e governo con strumenti Gis ad altri ambiti territoriali quali le aree interne, attraverso il progetto Italiae – Community di Innovazione tecnologica, con proposte di uffici unici o integrati per la gestione dell'innovazione tecnologica.

I punti fondamentali per organizzare e replicare il progetto sono dunque:

- la creazione geodatabase comunale della numerazione civica;
- i sistemi di riferimento e geolocalizzazione;
- l'implementazione dei dati in ambiente GIS (Geographic Information System).

L'idea "cruciale" è di aver deciso, già in sede di esecuzione dei rilievi on site, di istituire una raccolta funzionale ad istituire un diretto collegamento tra banca dati della numerazione civica e banca dati catastale.

I servizi pubblici e le aree oggetto di applicazione dei sistemi Gis possono essere diversi, dipende dal fabbisogno dell'ente nonché dalla sostenibilità della tecnologia. Tale progetto infatti potrebbe essere applicato alla gestione dei seguenti servizi pubblici locali:

- Gestione servizi cimiteriali, già sperimentato con il comune di Castiglione Cosentino;
- Predisposizione e gestione Piano di protezione civile ove si rende necessario prendere delle decisioni importanti in merito all'individuazione sul territorio di luoghi (es. aree di ammassamento) e immobili (es. edifici strategici) che hanno spesso una valenza sovra comunale;
- Gestione pubblica illuminazione;
- Gestione manutenzione stradale;
- Gestione reti servizio idrico integrato;
- Gestione patrimonio immobiliare;
- Gestione integrata strutture sportive;
- Gestione beni e patrimonio culturale.

La gestione di tali servizi attraverso il sistema GIS può essere organizzata non solo per il singolo comune ma con maggiore efficacia per l'area interna oggetto di analisi.

Nell'applicazione del progetto è bene tenere presente che alcune situazioni potrebbero creare degli ostacoli allo sviluppo e applicazione dell'innovazione. Tra questi vi è scarsità di personale nei comuni in crisi finanziaria e quindi la difficoltà ad individuare operatori cui trasferire la metodologia di analisi e il processo di rilevazione dati sul campo.

A questa si deve aggiungere la scarsità di risorse finanziarie da destinare all'acquisto di attrezzature e tecnologie e la difficoltà di aggregazione organizzativa tra uffici e tra enti.

CONCLUSIONI

Negli enti locali, a seguito del federalismo fiscale e della maggiore autonomia impositiva, si è indubbiamente rafforzata la responsabilità gestionale e politica degli operatori, che hanno compreso la necessità di realizzare entrate proprie, contrastando l'evasione tributaria, per l'efficace, l'efficiente e l'economica gestione dei servizi pubblici.

Nella gestione delle entrate i comuni sono particolarmente attenti non solo alla fase di accertamento ma anche e soprattutto alla fase di incasso, poiché quest'ultima in contabilità finanziaria determina l'incidenza del Fondo crediti di dubbia esigibilità (Fcde) sugli equilibri di bilancio.

Con la contabilità armonizzata, introdotta dal d.lgs. n. 118/2011, ad un minore incasso di entrate proprie, per effetto del Fcde, corrisponde una minore capacità di spesa corrette.

Tuttavia, definire (allargandoli) i margini di autonomia tributaria di un comune deve significare anche dotare quell'organizzazione di strumenti che permettano il regolare svolgimento delle proprie funzioni, soprattutto se si opera in contesti territoriali svantaggiati.

Nell'ambito della realizzazione del progetto I.B.D.M.E.T., su questo punto, sono emerse alcune contraddizioni dovute alle disparità organizzative interne degli enti coinvolti e di contesto riferite al territorio in cui si andava ad operare.

Quello che è stato dimostrato durante la fase di attuazione del progetto è che, in assenza di specifiche precondizioni, il trasferimento di innovazione tecnologica difficilmente crea valore.

In alcuni enti dotati di personale, anagraficamente giovane, con specifiche competenze tecniche di base, l'applicazione della buona pratica è stata facilitata e, favorevolmente, ha avuto una evoluzione applicativa.

In altri comuni, in cui mancava un commitment e personale motivato, i risultati sono stati minori, indipendentemente dalla dimensione dell'organizzazione, dal numero di abitanti e dalla collocazione geografica dell'ente.

Gli enti coinvolti hanno tutti condiviso e dimostrato un forte interesse nelle finalità che sono alla base del progetto:

- governare il patrimonio (materiale e immateriale) dell'ente per incrementare le entrate e ridurre i costi di gestione dei servizi;
- tutelare gli equilibri di bilancio soprattutto nei territori dove è elevato il rischio dissesto.

Tali finalità sono state perseguite con l'applicazione di una buona pratica – di processo e di applicazione di tecnologie Gis (Geographic Information System) – a cinque comuni calabresi in difficoltà finanziarie più o meno gravi.

Se ci concentriamo, però, sugli impatti, si osserva che tale condivisione di finalità diffusa inizialmente ha trovato maggiore operatività in alcune strutture organizzative piuttosto che in altre.

Tutti i comuni si sono resi conto della drastica diminuzione dei trasferimenti statali subita negli ultimi anni e del blocco della spesa corrente per effetto dell'introduzione con la riforma di contabilità del Fcde, tuttavia, alcuni non hanno avuto la forza organizzativa per sfruttare al meglio l'innovazione – di processo e tecnologica – trasferita e destinata a favorire l'incremento delle entrate proprie.

Il fondo perequativo, nato per eliminare le discrepanze tra territori, ha generato in questi enti in cui i livelli di incasso delle entrate sono basse, connotazioni organizzative e gestionali critiche. Il fondo, definito “chiuso” proprio per la sua natura orizzontale, è finanziato di fatto prevalentemente dai comuni e non riesce a garantire la spesa necessaria per i servizi che sono venuti a mancare con l'introduzione del Fcde.

L'intervento dello Stato in questi contesti è fondamentale così come richiesto dalla sentenza della Corte costituzionale n. 115/2020.

Lo Stato dovrebbe intervenire attraverso una ridefinizione del fondo perequativo con una struttura di alimentazione mista dove la parte delle funzioni fondamentali viene finanziata da trasferimenti verticali e la parte delle funzioni non fondamentali viene alimentata dagli stessi comuni in modo orizzontale.

Mantenere bassa la parte perequativa del fondo basata sui fabbisogni standard mentre si continuano a ripartire le risorse ai comuni tenendo conto della spesa storica, penalizza ulteriormente gli enti che operano in modo efficiente o in contesti fragili.

Il progetto, pertanto, ha evidenziato due differenti casistiche organizzativo-gestionali:

- modello gestionale le cui difficoltà finanziarie sono imputabili a cattiva amministrazione che associata alle difficoltà di sottosviluppo socio-economico del territorio genera immobilismo organizzativo e demotivazione del personale. In questi casi qualsiasi innovazione trasferita rischia di fallire;
- modello gestionale le cui crisi finanziarie non sono imputabili a inefficienze amministrativo-gestionali ma sono la conseguenza delle difficoltà economiche e sociali del territorio. In questi casi gli investimenti e l'innovazione generano impatti positivi.

In questi ultimi casi lo Stato potrebbe intervenire con aiuti finanziari destinati ad investimenti innovativi, materiali e immateriali, supportando l'ente nel percorso di cambiamento in base alle specifiche esigenze.

BIBLIOGRAFIA

- Amaduzzi A., Paolone G. (1986), *I bilanci di esercizio delle imprese*, Utet, Torino.
- Annessi Pessina E. (2007), *L'evoluzione dei sistemi contabili pubblici, Aspetti critici nella prospettiva aziendale*, Egea, Milano.
- Anselmi L., Donato F., Marinò L., Pavan A., Zuccardi Merli M. (2013), *Il declino del sistema dei controlli manageriali nelle pubbliche amministrazioni. Dal federalismo ai costi standard*, FrancoAngeli, Milano.
- Anselmi L., Miolo Vitali P. (1989), *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano.
- Anselmi L., Stefano P. (a cura di) (2019), *Le Aziende Pubbliche. Aspetti di Governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Ballanti D., Ferri A., Vignocchi C. (2022), Il nuovo ordinamento della perequazione e del fondo di solidarietà comunale a supporto di obiettivi di settore, in Degni M. (a cura di), *V Rapporto Ca' Foscari sui comuni. I comuni davanti alla sfida del Pnrr*, Lit Edizioni, Roma.
- Bilardo S., Anzalone M., Beltrami A., Delfino F., Di Russo D., Mariani P., Mussari R., Simeone C. (2021), *Manuale di contabilità delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti, organismi e società*, Nel Diritto Editore, Molfetta.
- Borgonovi E. (1973), *L'economia aziendale negli istituti pubblici territoriali*, Giuffrè, Milano.
- Borgonovi E., G. Fattore, F. Longo (2013), *Management delle istituzioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Borgonovi E., Mussari R. (2011), Armonizzare gli opposti, *Azienda Pubblica*, Anno XXIV, n. 2, 2011, pp. 103-121.
- Bruni G., (1968), *Le imprese pubbliche in economia d'azienda*, Libreria Dante Editrice, Verona.
- Burrough P.A. (1986), *Principles of Geographic Information Systems for Land Resource Assessment*. Monographs on Soil and Resources Survey., n. 12, Oxford Science Publications, New York.

- Cassese S. (1977), *Questione amministrativa e questione meridionale. Dimensioni e reclutamento dalla burocrazia dall'unità ad oggi*, Giuffrè, Milano.
- Catturi G. (2003), *L'azienda universale*, CEDAM, Padova.
- Civitillo R. (2019), *Il dissesto finanziario degli enti locali. Profili economico-aziendali*, FrancoAngeli, Milano.
- Commissione Europea – Com (2018), “210 Final_Documento di Lavoro dei Servizi della Commissione – Relazione per paese relativa all'Italia 2018 comprensiva dell'esame approfondito sulla prevenzione e la correzione degli squilibri macroeconomici”, 7 marzo 2018, SWD, Bruxelles.
- Corte dei conti – Sezione riunite in sede di controllo – (2023), Rapporto 2023 sul coordinamento della finanza pubblica, delibera n. 22/SSRRCO/RCFP/2023, maggio 2023, Roma.
- Cuccu L. (2018), *Storia della burocrazia italiana dalla riforma Cavour alle Riforme Bassanini*, L'Universale.
- Degni M. (2020) (a cura di), *Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2020. Il governo Local: modelli ed esperienze in Italia e in Europa*, Lit Edizioni, Roma.
- Degni M. (2021) (a cura di), *IV Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2021. La risposta dei comuni alla crisi pandemica*, Lit Edizioni, Roma.
- Degni M. (2022) (a cura di), *V Rapporto Ca' Foscari sui comuni. I comuni davanti alla sfida del Pnrr*, Lit Edizioni, Roma.
- Deidde Gagliardo, E. (2015), *Il valore pubblico, la nuova frontiera delle performance*, Rirea, Roma.
- Evangelista A., Porcelli F., Stradiotto M. (2020), *Il fondo di Solidarietà Comunale 2020*, Firenze, Sose, 24 gennaio 2020.
- Ferraina G. (a cura di) (2021), *La finanza comunale in sintesi. Rapporto 2021*, IFEL – Dipartimento Finanza Locale, Fondazione ANCI, Roma, https://www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/download/5067_8cft96fe3f37403627706be126b61147.
- Gabrielli G. (2020), I numeri del disequilibrio finanziario dei comuni, in Degni M. (a cura di), *Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2020. Il governo Local: modelli ed esperienze in Italia e in Europa*, Lit Edizioni, Roma.
- Giannessi E. (1961), Interpretazione del concetto di azienda pubblica, in AA.VV. *Saggi di Economia Aziendale in memoria di Gino Zappa*, Giuffrè, Milano.
- Giovanardi A., Stevanato D. (2020), *Autonomia, differenziazione, responsabilità. Numeri, principi e prospettive del regionalismo rafforzato*, Marsilio, Venezia.
- Giuncato A. (2006), “La crisi finanziaria ed il dissesto”, in Farneti G. (a cura di), *Gestione e contabilità dell'Ente Locale*, Maggioli, Rimini.
- Gori E., Fissi S. (2012), *Il dissesto finanziario negli enti locali. Un modello per l'analisi e la prevenzione dei default*, FrancoAngeli, Milano.
- Guzzo F., Pavese P. (2017). *Il Catasto in Italia. Compendio teorico-pratico su procedure, controlli, contenzioso*, Legislazione Tecnica, Roma.
- Guzzo F. (2018), *Italian land cadastral cartographic representation of public waters for a contribution to territorial governance: learning from “history”*, “UPLand

- journal of Urban Planning, Landscape & Environmental Design”, 3, 2, 2018, pp. 45-68.
- Guzzo F., Miceli M., Taranto M. (2019). *I droni per la conoscenza, il governo ed il controllo del territorio. Prontuario tecnico*, Legislazione Tecnica, Roma.
- Jenks G. F. (1977). Optimal data classification for choropleth maps. Department of Geography, University of Kansas Occasional Paper.
- Landriani L., Lepore L., D’Amore G., Pooli S. (2019), Le aziende dei trasporti pubblici locali, in Anselmi L., Stefano P. (a cura di) (2019), *Le Aziende Pubbliche. Aspetti di Governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Manes Rossi, F. (2000), Considerazioni sulla crisi dell’ente locale, in *La finanza locale*, Maggioli, Rimini.
- Marchi L. (1993), *I sistemi informativi aziendali*, Giuffrè, Milano.
- Mazzara L., Nigro M. (2012), “Dissesto finanziario e processo di risanamento dell’ente locale”, I corsi, *Azienditalia*, n. 2, pp. 3-11.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze (Mef), Ragioneria Generale dello Stato (2010), *La riforma della contabilità e della finanza pubblica. Novità, riflessioni e prospettive*, Roma, https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Pubblicazioni/Strumenti_e_Metodi/La-riforma/La_riforma_della_contabilit_e_della_finanza_pubblica.pdf.
- Ministero dell’Economia e delle Finanze (Mef), Ragioneria Generale dello Stato (2014), *Relazione sulla sperimentazione del Bilancio a Base Zero ai sensi dell’articolo 21 della legge 243 del 2012*, Roma, (https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Pubblicazioni/Relazione_BBZ_con_appendice_finale_12-12-2014.pdf).
- Ministero dell’Economia e delle Finanze (Mef), Ragioneria Generale dello Stato (2023), *La revisione della spesa del bilancio dello Stato: Linee guida per la formulazione e l’implementazione degli interventi per il conseguimento degli obiettivi di revisione della spesa dello Stato. Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza – MICIR1.13 – Riforma del quadro di revisione della spesa pubblica (spending review) Milestone MIC1-102*, Roma, https://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/Pubblicazioni/Analisi_e_valutazione_della_Spesa/la_revisione_della_spesa_del_bilancio_dello_stato_/20230228_MIC1-102_Linee-Guida.pdf.
- Ministero dell’Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali (2022), Rapporto sulle attività della commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali 01.01.2022–31.12.2022 (https://www.interno.gov.it/sites/default/files/2022-12/rapporto_cosfel_2022_definitivo_21_dic_22_5.pdf).
- Ministero dell’Interno, Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali (2023), Rapporto semestrale sulle attività della commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali 01.01.2023-30.06.2023 (https://dait.interno.gov.it/documenti/rapporto-cosfel-primi-6-mesi-2023_0.pdf).
- Mussari R. (1996), *L’azienda del Comune tra autonomia e responsabilità*, Cedam, Padova.

- Mussari R. (2013), Pareggio e bilancio pubblico un equilibrio da ripensare, *Azienda Pubblica*, Anno XXVI, n. 4, 2013, pp. 513-525.
- Mussari R. (2017), *Economia delle amministrazioni pubbliche*, 2^a ed., McGraw-Hill, Milano.
- Mussari R., (2019), L'azienda pubblica: nozione e tipologie, in Anselmi L., Stefano P. (a cura di), *Le Aziende Pubbliche. Aspetti di Governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Nardo M.T. (2005), *Controllo e valutazione negli enti locali. Un approccio economico-aziendale*, FrancoAngeli, Milano.
- Nardo M.T. (2008), *Sistemi contabili e bilanci negli enti locali. L'impatto della transizione*, FrancoAngeli, Milano.
- Nardo M.T. (2019). Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale quale strumento di risanamento dei comuni, in Anselmi L, Stefano P. (a cura di), *Le Aziende Pubbliche. Aspetti di Governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Nardo M.T., (2010), La nuova legge di contabilità e finanza pubblica. Quali bilanci, sistemi e principi contabili per la pubblica amministrazione?, in Uricchio A.F., Mongelli G. (a cura di), *La riforma della contabilità e della finanza pubblica tra federalismo e sistema dei controlli*, Aracne, Roma, pp. 195-218.
- Nardo M.T., Nisio A., Romanazzi P. (2019), Il principio della programmazione e il ciclo di gestione della performance. Quale integrazione? L'esperienza di tre comuni "sperimentatori", *Management Control*, n. 2, pp. 147-174.
- Nardo M.T., Pupo P. (2021), Le origini delle crisi finanziarie nei comuni calabresi, in Degni M. (a cura di), *IV Rapporto Ca' Foscari sui comuni 2021. La risposta dei comuni alla crisi pandemica*, Lit Edizioni, Roma.
- Nardo M.T., Guzzo F., Taranto M. (2017), *I Sistemi Informativi Territoriali per la governance delle entrate fiscali e tributarie: i primi risultati della toponomastica comunale georiferita*, Map Project, Rende, 15 novembre 2017.
- Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli Enti Locali (2019), *Criticità finanziarie degli enti locali: cause e spunti di riflessione per una riforma delle procedure di prevenzione e risanamento*, Direzione Centrale per la Finanza Locale, Ministero dell'Interno, 12 luglio 2019 (https://dait.interno.gov.it/documenti/criticita_finanziarie_enti_locali.pdf).
- Pavan A. (2010), *Informazione e management negli enti locali alla vigilia della riforma federale. La contabilità e i controlli nei comuni e nelle province italiani*, FrancoAngeli, Milano.
- Pavan A., Reginato E., Anselmi L. (2015), I bilanci pubblici italiani oltre l'armonizzazione, *Azienda Pubblica*, n. 2, pp. 200-214.
- Petronio F. (2014), L'impugnazione delle delibere delle sezioni di controllo presso le sezioni riunite della Corte dei conti, in speciale composizione, *La finanza locale*, n. 3.
- Piscino E. (2008), Il contributo straordinario ai comuni dissestati, *La finanza locale*, n. 3.

- Pollit C., Bouckaert G. (2004), *Public Management Reform. A comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Porcelli F., Scheda A. (2022), Analisi dell'incidenza della perequazione fiscale sui bilanci dei comuni, in Degni M. (a cura di), *V Rapporto Ca' Foscari sui comuni. I comuni davanti alla sfida del Pnrr*, Lit Edizioni, Roma.
- Pozzoli S. (2000), *Analisi della competizione e indicatori di controllo*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S. (2001), *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S. (2019), La riforma delle società pubbliche, in Anselmi L., Stefano P. (a cura di) (2019), *Le Aziende Pubbliche. Aspetti di Governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S., Gori E., Fissi S. (2015), *Bilancio consolidato degli enti locali*, Ipsoa, Milano.
- Ricci P. (1999), Il fondo svalutazione crediti nell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: alcuni aspetti contabili, *La Finanza Locale*, n. 7/8.
- Ricci P. (2000), L'inesigibilità dei crediti e il vincolo di destinazione del fondo svalutazione crediti negli enti locali, *La Finanza Locale*, n. 2.
- Ricci P. (2010), *Il soggetto economico nell'azienda pubblica*, RIREA, Roma.
- Ricci P., Civitillo R. (2013), I debiti derivanti dalle gestioni vincolate e loro ammissibilità alla massa passiva, *La finanza locale*, n. 2.
- Rubino F., Nardo M. (2021), *Equilibri di Bilancio degli enti locali. Tecnica contabile, vincoli di finanza pubblica e rendicontazione fondi Pnrr*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- Vesperini G. (2010), La legge sulle autonomie locali venti anni dopo, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 4.
- Zappa G. (1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomi I, II, III, Giuffrè, Milano.
- Ziruolo A. (2013), *Contabilità e bilancio degli enti locali. Tendenze evolutive e applicative*, Maggioli, Rimini.
- Ziruolo A. (2016), Organizzazione, gestione e trasparenza delle società a partecipazione pubblica e rapporti finanziari con l'Ente Locale socio, *Azienditalia*, n. 10, Ipsoa, Milano.

- Pollit C., Bouckaert G. (2004), *Public Management Reform. A comparative analysis*, Oxford University Press, Oxford.
- Porcelli F., Scheda A. (2022), Analisi dell'incidenza della perequazione fiscale sui bilanci dei comuni, in Degni M. (a cura di), *V Rapporto Ca' Foscari sui comuni. I comuni davanti alla sfida del Pnrr*, Lit Edizioni, Roma.
- Pozzoli S. (2000), *Analisi della competizione e indicatori di controllo*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S. (2001), *Il controllo direzionale negli enti locali. Dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S. (2019), La riforma delle società pubbliche, in Anselmi L., Stefano P. (a cura di) (2019), *Le Aziende Pubbliche. Aspetti di Governance, gestione, misurazione, valutazione e rendicontazione*, FrancoAngeli, Milano.
- Pozzoli S., Gori E., Fissi S. (2015), *Bilancio consolidato degli enti locali*, Ipsoa, Milano.
- Ricci P. (1999), Il fondo svalutazione crediti nell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali: alcuni aspetti contabili, *La Finanza Locale*, n. 7/8.
- Ricci P. (2000), L'inesigibilità dei crediti e il vincolo di destinazione del fondo svalutazione crediti negli enti locali, *La Finanza Locale*, n. 2.
- Ricci P. (2010), *Il soggetto economico nell'azienda pubblica*, RIREA, Roma.
- Ricci P., Civitillo R. (2013), I debiti derivanti dalle gestioni vincolate e loro ammissibilità alla massa passiva, *La finanza locale*, n. 2.
- Rubino F., Nardo M. (2021), *Equilibri di Bilancio degli enti locali. Tecnica contabile, vincoli di finanza pubblica e rendicontazione fondi Pnrr*, Il Sole 24 Ore, Milano.
- Vesperini G. (2010), La legge sulle autonomie locali venti anni dopo, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, n. 4.
- Zappa G. (1957), *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Tomi I, II, III, Giuffrè, Milano.
- Ziruolo A. (2013), *Contabilità e bilancio degli enti locali. Tendenze evolutive e applicative*, Maggioli, Rimini.
- Ziruolo A. (2016), Organizzazione, gestione e trasparenza delle società a partecipazione pubblica e rapporti finanziari con l'Ente Locale socio, *Azienditalia*, n. 10, Ipsoa, Milano.

Vi aspettiamo su:

www.francoangeli.it

per scaricare (gratuitamente) i cataloghi delle nostre pubblicazioni

DIVISI PER ARGOMENTI E CENTINAIA DI VOCI: PER FACILITARE
LE VOSTRE RICERCHE.



**Management, finanza,
marketing, operations, HR**

**Psicologia e psicoterapia:
teorie e tecniche**

**Didattica, scienze
della formazione**

**Economia,
economia aziendale**

Sociologia

Antropologia

Comunicazione e media

Medicina, sanità



**Architettura, design,
territorio**

**Informatica, ingegneria
Scienze**

**Filosofia, letteratura,
linguistica, storia**

Politica, diritto

**Psicologia, benessere,
autoaiuto**

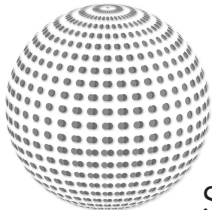
Efficacia personale

**Politiche
e servizi sociali**

FrancoAngeli

La passione per le conoscenze

2ª edizione. Copyright © 2023, 2024 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy. ISBN 9788835177722



FrancoAngeli

a strong international commitment

Our rich catalogue of publications includes hundreds of English-language monographs, as well as many journals that are published, partially or in whole, in English.

The **FrancoAngeli**, **FrancoAngeli Journals** and **FrancoAngeli Series** websites now offer a completely dual language interface, in Italian and English.

Since 2006, we have been making our content available in digital format, as one of the first partners and contributors to the **Torrossa** platform for the distribution of digital content to Italian and foreign academic institutions. **Torrossa** is a pan-European platform which currently provides access to nearly 400,000 e-books and more than 1,000 e-journals in many languages from academic publishers in Italy and Spain, and, more recently, French, German, Swiss, Belgian, Dutch, and English publishers. It regularly serves more than 3,000 libraries worldwide.

Ensuring international visibility and discoverability for our authors is of crucial importance to us.

FrancoAngeli

 **torrossa**
Online Digital Library

Il volume è il risultato di un progetto di ricerca pluriennale finalizzato a rappresentare l'esperienza di alcuni enti locali in difficoltà finanziarie che sono riusciti a sperimentare modelli organizzativi e tecnologie innovative nella gestione delle entrate con lo scopo di ripristinare la sostenibilità economico-finanziaria della gestione. Il progetto I.B.D.M.E.T (Interoperabilità Banche Dati per una Migliore Equità Tributaria), finanziato nell'ambito del PON Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020, ASSE 3 – Obiettivo Specifico 3.1 – Azione 3.1.1, trasferisce e sviluppa tra i soggetti del partenariato di progetto una buona pratica sperimentata dal Comune di Montalto Uffugo. L'innovazione sviluppata riguarda il processo e la tecnologia applicata basata su un sistema Geographic Information System (GIS).

Il focus centrale è l'uso integrato di diverse banche dati per la migliore gestione dei tributi che, soprattutto in alcuni comuni collocati in specifici territori del Mezzogiorno, risultano di difficile accertamento e riscossione.

La non efficace gestione delle entrate locali, tenuto conto delle norme sul federalismo fiscale e sull'armonizzazione contabile, genera un rilevante fondo crediti di dubbia esigibilità che inevitabilmente provoca crisi finanziarie degli enti territoriali e quindi minori servizi per i cittadini.

Il volume analizza i principali fattori di squilibrio finanziario degli enti locali e l'esperienza progettuale che ha visto coinvolti cinque comuni calabresi impegnati, attraverso l'utilizzo di sistemi GIS, nella migliore qualità degli accertamenti tributari e quindi in misure di riequilibrio finanziario. Nel presente volume sono inoltre rappresentati i punti di forza e le criticità emerse nella sperimentazione e gli sviluppi futuri.

Maria Teresa Nardo è professoressa ordinaria di Economia delle aziende pubbliche presso l'Università della Calabria, Dipartimento di Scienze Politiche e Sociali. È direttrice, presso l'Università della Calabria, dei corsi di alta formazione offerti dalla Scuola Superiore di Scienze delle Pubbliche Amministrazioni, in materia di bilanci, controllo di gestione e performance delle aziende e amministrazioni pubbliche. È autrice di molteplici pubblicazioni in materia di contabilità pubblica, controlli interni e performance degli enti pubblici.