

contributi e imposte legati ad attività di più ampio respiro, quali le attività imprenditoriali, commerciali o comunque di tipo economico — come l’IVA — dovrebbero essere legate in maniera significativa ad ambiti provinciali (Galli, pag. 8).

È stato conclusivamente evidenziato come l’evidente debolezza dell’autonomia tributaria delle province rappresenti un forte elemento di incertezza soprattutto nella fase di avvio del federalismo fiscale, poiché tale circostanza incide principalmente sul finanziamento delle funzioni fondamentali.

2.3. La distribuzione territoriale del gettito tributario

Durante lo scorso anno, il Dipartimento delle finanze ha svolto un’intensa attività progettuale, finalizzata a definire gli strumenti necessari per realizzare analisi e studi sulla distribuzione territoriale del gettito tributario (Lapecorella, 10 febbraio 2010, pag. 5). Il Dipartimento è da anni impegnato nello studio della regionalizzazione delle entrate erariali, al fine di definire la ripartizione del gettito delle imposte erariali — rispetto alla base imponibile delle regioni — per ogni anno finanziario.

La metodologia per la ripartizione regionale delle entrate erariali è stata costruita dal Dipartimento attraverso il confronto con i tecnici della Banca d’Italia e dell’ISAE, e rende evidente quali tributi erariali possano essere agevolmente regionalizzati. Si è in tal modo verificato il diverso effetto, sulla regionalizzazione delle entrate erariali, della scelta dei criteri di regionalizzazione. Una simile esperienza, sviluppata dal Dipartimento per fini propri, meriterebbe di essere adeguatamente valorizzata nella fase di attuazione del federalismo fiscale (Lapecorella, 10 febbraio 2010, pagg. 5 e 6).

Un’altra attività progettuale avviata durante lo scorso anno è stata diretta alla costruzione di una banca dati integrata della fiscalità immobiliare. Nella realizzazione di questo progetto sono emersi i profili relativi alla condivisione dei dati tra

Stato ed enti locali. In particolare, si è ritenuto necessario: implementare il patrimonio informativo dell’Anagrafe tributaria con i dati attualmente mancanti, che si riferiscono alla gestione dei tributi territoriali; condividere con le regioni e con gli enti locali i dati attualmente già presenti; condividere con le regioni e con gli enti locali le soluzioni gestionali e gli strumenti di analisi. Con particolare riferimento ai comuni, lo scorso anno è stata effettuata la rilevazione elettronica dei dati relativi al gettito dell’ICI, dalla quale è derivato, in seguito, il progetto di implementazione della banca dati della fiscalità immobiliare. Relativamente alla trasmissione dei dati puntuali dalla periferia al centro e viceversa, la finalità ultima di tale attività è quella di condividere l’intera banca dati e gli strumenti di analisi dei dati con gli enti territoriali in modo da poterla meglio sviluppare insieme agli utilizzatori (Lapecorella, 10 febbraio 2010, pag. 8).

Nell’alimentare la banca dati sono emerse notevoli difficoltà dovute anche al fatto che ogni ente locale può riscuotere le imposte di propria competenza sia con il modello F24, sia attraverso i concessionari delle riscossioni, sia direttamente tramite la Tesoreria. Ciò rende complicata la ricognizione del patrimonio informativo e pertanto, in previsione dell’attuazione del federalismo fiscale, si è proposto di cercare di canalizzare quanto più possibile la riscossione dei tributi locali in modalità uniche, ad esempio attraverso il versamento con il modello F24, in quanto ciò darebbe maggiori garanzie alle informazioni acquisite dall’amministrazione e, quindi, più fondamento a tutte le loro successive utilizzazioni.

Altro notevole risultato al quale si è pervenuti è stata la correlazione stabilita tra le informazioni rilevate a livello di singolo contribuente e le risultanze delle corrispondenti voci di bilancio degli enti territoriali, evidenziandosi l’importanza di sviluppare strumenti di analisi che possano essere utili per l’indirizzo delle attività di contrasto all’evasione e per massimizzare i vantaggi che derivano dalla disponibilità di questi dati. Anche a tal

fine, appare necessario raccordare questo lavoro con quello svolto dall'Agenzia delle entrate per quanto riguarda l'attività di accertamento (Lapecorella, 10 febbraio 2010, pag. 9).

Con riguardo all'accesso ai dati dell'Anagrafe tributaria da parte degli enti territoriali, è stato affermato che la fornitura integrale dei dati presenti nell'Anagrafe tributaria non appare utile all'elaborazione di politiche fiscali locali, soprattutto in quanto le competenze, le infrastrutture tecnologiche e la capacità amministrativa degli enti territoriali sono assai differenziate nel territorio nazionale. Si ritiene più importante mettere a disposizione degli enti territoriali il patrimonio di cui dispone l'Anagrafe tributaria, fornendo specifiche soluzioni e applicazioni informatiche, sulla base delle quali gli enti possano adottare autonomamente le loro scelte finanziarie, evitando lo sviluppo di sistemi « proprietari » da parte degli enti territoriali, che non garantirebbe l'omogeneità dei criteri nell'utilizzazione dei dati presenti nell'Anagrafe.

La realizzazione a livello centrale di soluzioni omogenee, da rendere disponibili secondo le necessità a tutti gli enti interessati, consentirebbe di contenere i costi, di disporre da parte di tutti gli enti territoriali dei medesimi strumenti operativi per le politiche e la gestione della fiscalità e di assicurare allo Stato centrale il presidio e l'integrazione della fiscalità nel suo complesso, anche ai fini della definizione delle politiche centrali. Al riguardo, si è osservato come le informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria, di rilievo per la finanza locale, potranno utilmente confluire nella banca dati unitaria delle pubbliche amministrazioni, prevista dall'articolo 13 della legge n.196 del 2009, secondo le regole che saranno fissate nei decreti attuativi (Lapecorella, 10 febbraio 2010, pag. 10).

3. L'armonizzazione dei sistemi contabili e l'attuazione del federalismo fiscale

L'intero sistema della finanza locale è destinato a profonde trasformazioni a se-

guito dell'attuazione del federalismo fiscale. Nel corso dell'indagine è stato pertanto tracciato (Antonini, pag. 3) un quadro generale dei lavori della COPAFF, istituita ai sensi dell'articolo 4 della legge n. 42 del 2009, nell'ambito del quale è stato dato conto dei filoni di approfondimento intrapresi in vista dell'adozione dei decreti delegati.

La Commissione ha istituito al suo interno sei gruppi di lavoro:

- a) bilanci delle regioni e degli enti locali;
- b) entrate delle regioni e degli enti locali;
- c) fabbisogni e costi standard e, quindi, LEA (livelli essenziali di assistenza), LEP (livelli essenziali delle prestazioni) e funzioni fondamentali;
- d) perequazione;
- e) trasferimenti da sopprimere, interventi speciali e perequazione infrastrutturale;
- f) coordinamento della finanza pubblica tra i differenti livelli di governo.

Secondo quanto riferito dal suo Presidente, il primo problema emerso all'interno della COPAFF è stato quello della mancanza di un linguaggio comune tra i bilanci dei diversi enti territoriali. La condivisione dei dati, la trasparenza e la tendenziale unitarietà delle regole nella redazione dei bilanci sono un asse portante del federalismo fiscale, che deve permettere la confrontabilità fra le politiche, e ciò è particolarmente vero per un modello di federalismo fiscale, quale quello delineato dalla legge n. 42 del 2009, che si basa su costi e fabbisogni *standard*. In particolare, si è segnalata l'esigenza di elaborare un quadro univoco delle grandezze contabili utilizzate dagli enti territoriali, in modo da consentire la piena confrontabilità di tali dati a livello territoriale, nonché una più agevole aggregazione a livello nazionale, ai fini della verifica del rispetto dei saldi di finanza pubblica richiesti a livello europeo per

l'adesione alla moneta unica. Si è ritenuto, infatti, prioritario superare le criticità derivanti da un assetto finanziario, delineatosi nell'ultimo decennio, nel quale ai ritardi nell'attuazione del federalismo fiscale ha corrisposto l'affermarsi di quello che è stato definito un « federalismo contabile » (Antonini, pag. 4), che ha finora impedito la confrontabilità e l'aggregazione dei dati di bilancio degli enti territoriali, con evidenti ricadute negative sulla trasparenza dell'intero sistema della finanza locale.

Nella fase di avvio del processo di attuazione della legge n. 42 del 2009, un'attenzione particolare è stata pertanto dedicata alle problematiche di natura contabile, connesse all'esigenza di disporre di informazioni uniformi, aggregabili e consolidabili riguardanti tutti i livelli di governo. In particolare, grazie all'attività di un gruppo di lavoro tra amministrazioni centrali e territoriali costituito presso la Ragioneria generale dello Stato, sono state individuate:

le modalità per acquisire tempestivamente i dati contabili di consuntivo delle regioni e degli enti locali, necessari per la predisposizione dei decreti legislativi previsti dalla legge n. 42 del 2009;

le regole e le metodologie contabili condivise che garantiscano, per il futuro, la predisposizione di bilanci omogenei, confrontabili ed aggregabili secondo una classificazione uniforme, economica e funzionale, necessaria per consentire, a regime, l'attuazione del federalismo fiscale.

Le soluzioni proposte per l'acquisizione dei dati contabili sono state condivise dalla COPAFF e recepite in via legislativa in sede di conversione del decreto-legge n. 135 del 2009, che all'articolo 19-*bis* ha previsto, per le Regioni, l'obbligo di trasmettere i dati sulla base di uno schema di codifica unitaria entro 30 giorni dalla entrata in vigore della legge di conversione (legge 20 novembre 2009, n. 166).

Per quanto riguarda gli enti locali, la COPAFF ha sollecitato la riclassificazione dei certificati di consuntivo di comuni e

province, considerando anche quelle esternalizzazioni che costituiscono ormai una parte rilevante dei bilanci degli enti locali.

Questa indicazione si è tradotta nel comma 2 del citato articolo 19-*bis* del decreto-legge n. 135 del 2009, il quale ha disposto che, a decorrere dall'esercizio 2008 e fino a tutto l'anno 2011, le certificazioni concernenti il rendiconto al bilancio degli enti locali rechino anche le sezioni riguardanti il ricalcolo delle spese per funzioni e le esternalizzazioni dei servizi. Per i bilanci degli enti locali particolare rilievo assume la disomogeneità determinata dalle differenti modalità di applicazione della classificazione funzionale prevista dal decreto del Presidente della Repubblica 31 gennaio 1996, n. 194, e dal diversificato ricorso alle esternalizzazioni dei servizi e delle funzioni. In particolare, l'elevata incidenza delle spese della funzione « Funzione generali di amministrazione, di gestione e di controllo » sulle spese correnti, fa ritenere che gli enti locali abbiano adottato il criterio della prevalenza, allocando nella funzione le spese che sarebbero invece da riferire, in via diretta, ad altre funzioni finali e non strumentali dell'ente. La non corretta rappresentazione in bilancio della ripartizione funzionale delle spese condiziona significativamente l'attuazione del federalismo fiscale che, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 21, comma 1, lettera e), della legge n. 42, nella fase transitoria, farà riferimento alla ripartizione funzionale della spesa degli enti locali risultante nell'ultimo certificato di conto consuntivo alla data di predisposizione dei decreti legislativi di attuazione della delega. Si è pertanto proceduto ad integrare, a partire dall'esercizio 2008, i certificati dei conti consuntivi, in modo tale da acquisire una disarticolazione delle spese in questione che, escludendo l'adozione del criterio della prevalenza, consenta di appostare le spese seguendo una corretta applicazione della classificazione funzionale.

Come risulta dalla relazione sull'attuazione del federalismo fiscale, recentemente adottata ai sensi dell'articolo 2, comma 6, della legge n. 42 del 2009, i dati concer-

menti i predetti rendiconti sono stati trasmessi dal Ministero dell'interno alla CO-PAFF e ciò ha permesso di avviare un processo di convergenza delle informazioni, che sarà definitivamente completato dallo specifico decreto legislativo di attuazione della legge delega n. 42 del 2009 sulla armonizzazione dei bilanci pubblici.

A tale ultimo riguardo, occorre ricordare come la recente legge di riforma della contabilità (legge n. 196 del 2009) abbia completato il quadro normativo, allineando i principi di delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni statali e degli enti territoriali e prevedendo al contempo la costituzione di una banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche funzionale a dare attuazione e stabilità al federalismo fiscale. In questo contesto gli esperti auditi nel corso delle audizioni hanno concordemente sottolineato l'esigenza di valorizzare adeguatamente le rilevazioni degli aspetti economico-patrimoniali della gestione attraverso lo sviluppo delle forme di contabilità economica anche di tipo analitico, che rispetto alla contabilità di tipo finanziaria consente una più puntuale verifica dei costi sostenuti dall'ente locale, in particolare per i servizi alla cittadinanza assicurati dall'ente medesimo.

Particolare rilievo assume in questo contesto il criterio di delega contenuto nell'articolo 2, comma 2, lettera *h*), della legge n. 42 del 2009, come modificato dalla citata legge n. 196 del 2009, il quale, nello stabilire il principio dell'adozione di regole contabili uniformi, impone agli enti locali la redazione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati. Una delle principali ragioni che hanno contribuito a determinare l'attuale situazione di scarsa trasparenza in ordine agli andamenti della finanza pubblica, non solo a livello locale, è infatti stata individuata, come accennato, nel crescente ricorso per la gestione di risorse pubbliche ad enti strumentali, che in molti casi assumono la veste giuridica di soggetti di diritto privato e, con particolare riferimento agli enti coinvolti nella gestione di servizi, di società (Antonini, pag.

4). Come emerge dai risultati di una recente indagine della Corte dei conti (indagine sul fenomeno delle partecipazioni in società ed altri organismi da parte di comuni e province, approvata dalla sezione delle Autonomie della Corte con deliberazione n. 14/AUT/2010/FRG), dai questionari inviati a oltre 6.500 comuni nell'arco temporale 2005-2008 risulta l'esistenza di 5.860 organismi partecipati da 5.928 enti tra comuni e province e, in particolare, di 3.787 società e 2.073 organismi diversi (in prevalenza consorzi, ma anche fondazioni e, in misura minore, istituzioni, aziende speciali, aziende di servizi alla persona). La grande articolazione dei soggetti operanti a livello locale rende quindi estremamente complessa la ricomposizione di un quadro contabile unitario, anche in considerazione della circostanza che i soggetti di diritto privato si avvalgono di una contabilità civilistica, che è improntata a principi e regole diversi rispetto a quelli della contabilità pubblica.

Inoltre, in presenza del fenomeno delle esternalizzazioni, i bilanci dei singoli enti possono fornire informazioni incomplete, non rappresentative delle attività e delle funzioni complessivamente svolte e, a parità di servizi resi alla collettività, presentano situazioni del tutto differenti. Infatti, nel caso in cui con il servizio o l'attività risultino « esternalizzate » anche le relative fonti di finanziamento, i bilanci delle Amministrazioni pubbliche che esternalizzano indicano solo una quota della spesa. Nel caso limite in cui le entrate correlate al servizio esternalizzato fossero in grado di finanziare la spesa, nel bilancio dell'amministrazione pubblica trasferente non risulterebbe alcuna voce relativa all'attività svolta (Grisolia, 28 gennaio 2010, pag. 28).

Su un piano più generale, peraltro, il ricorso a soggetti che operano in regime di diritto privato ha destato nel legislatore la preoccupazione per l'ampliamento delle aree sottratte ai tradizionali strumenti di controllo e di contenimento degli oneri per la finanza pubblica, soprattutto con riferimento alle spese di personale, e ha spinto all'introduzione nell'ultimo quinquennio di numerose disposizioni volte a

rafforzare la disciplina pubblicistica applicabile a tali organismi. Particolarmente rappresentative appaiono in tal senso le disposizioni contenute nel decreto-legge n. 112 del 2008, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 133 del 2008, volte a prevedere l'estensione dei vincoli posti dal Patto di stabilità interno agli affidatari di servizi pubblici locali « *in house* » e dei soggetti che svolgano funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale né commerciale ovvero attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica.

4. La gestione del debito degli enti locali

Dall'esame da parte della Corte dei conti dei dati relativi all'ammontare del debito di ciascun ente e della sua evoluzione (Corte dei conti, pag. 16 e ss.), è stata inoltre riscontrata una crescente progressione del debito degli enti locali, benché le violazioni alla regola del ricorso al debito per spese diverse da quelle di investimento siano in numero estremamente ridotto. Le cause di questa tendenza sono indicate dalla Corte nei frequenti casi di utilizzo, in via continuativa e anche per più anni, di elevati importi a titolo di anticipazione di tesoreria, in violazione del divieto di cui all'articolo 222 del TUEL. Si tratta in prevalenza di enti che presentano squilibri gestionali che possono condurre al dissesto e, comunque, alla formazione di fatto di un debito occulto. Soprattutto nell'ultimo anno, inoltre, è stato riscontrato il ricorso al debito in violazione alle limitazioni amministrative degli enti che non rispettano la disciplina vincolistica del Patto, come prescritto dall'articolo 76 del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito dalla legge n. 133 del 2008.

In particolare, la Corte segnala i possibili casi di elusione del divieto formale di ricorso al debito attraverso l'utilizzo improprio di alcuni strumenti contrattuali o gestionali, di per sé ammessi dall'ordinamento, quali il *leasing* immobiliare per la

realizzazione di opere pubbliche, il project financing e i procedimenti di valorizzazione dei beni immobili degli enti territoriali. In relazione alla gestione del debito, la Corte sottolinea, inoltre, che uno dei principali strumenti utilizzati negli ultimi anni dagli enti territoriali è stato il ricorso ad operazioni di finanza derivata. Al riguardo, si è in attesa del regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze previsto dall'articolo 62, comma 3, del citato decreto-legge n. 112 del 2008, come riformulato dall'articolo 3, comma 1, della legge finanziaria per il 2009 (legge 22 dicembre 2008, n. 203). Ai fini del contenimento della dinamica del debito, la Corte propone il rafforzamento del limite di indebitamento degli enti territoriali, confermando l'impostazione già assunta per il 2010 con il citato decreto-legge n. 112 del 2008, che ha introdotto tra le norme del Patto un tasso di riferimento individuato con apposito decreto ministeriale.

Con riferimento alle questioni sul debito degli enti locali, oltre che per una effettiva leggibilità dei risultati gestionali nei documenti contabili degli enti, viene altresì sottolineata dalla Corte la necessità di una celere attuazione delle disposizioni contenute nella legge n. 42 del 2009 sul federalismo fiscale che prevedono forme di consolidamento dei dati degli enti con quelli delle società controllate. Nel caso dell'utilizzo di strumenti finanziari, infine, si prospetta l'opportunità di introdurre regole stringenti riguardo alle informazioni da rendere disponibili per una valutazione della spesa e dell'indebitamento effettivo degli enti.

Durante l'audizione dell'ANCI (ANCI, pagg. 36-37), è stato altresì sottolineato come, nel medio-lungo periodo, si renda necessaria l'individuazione di un meccanismo che, al fine di consentire agli enti locali di continuare a svolgere la funzione a loro assegnata nel quadro costituzionale secondo il principio dell'equilibrio di bilancio, consenta di programmare un ricorso al debito sostenibile. In sintesi, ogni comune dovrebbe raggiungere l'equilibrio di parte corrente, in modo da non contribuire al disavanzo, ed avere un obiettivo

stringente di debito, coerente con gli obiettivi fissati a livello europeo. In questo modo l'ente risulta in grado di programmare la spesa in conto capitale, di rispettare gli impegni presi con le imprese e con i cittadini e di avere un bilancio sano di parte corrente.

Per l'UPI (UPI, pag. 49), invece, risulta fondamentale consentire alle province l'impiego dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento delle spese di investimento, anche nell'ottica di una diminuzione del ricorso all'indebitamento, con immediate conseguenze positive sullo stock di debito complessivo della PA.

Con riferimento alla gestione del debito da parte degli enti locali, dall'indagine conoscitiva sono emerse alcune proposte di modifica del Patto di stabilità interno (Grisolia, 28 gennaio 2010, pag. 24) finalizzate a prevedere, a fronte di vincoli stringenti sulla spesa corrente, vincoli indiretti sulla spesa in conto capitale mediante il controllo del ricorso al debito. Ciò al fine di limitare la possibilità che le regole del Patto inducano gli enti locali a contrarre maggiormente la spesa in conto capitale, piuttosto che quella corrente.

È stato quindi sottolineato come l'applicazione della predetta regola di carattere generale non appaia immediatamente adottabile in quanto gli enti locali nel loro complesso, attualmente, dispongono di avanzi elevati e di liquidità utilizzabile, che renderebbe inefficace un controllo delle spese in conto capitale effettuato attraverso un limite al ricorso al debito. La spesa in conto capitale potrebbe, infatti, essere sostenuta senza il ricorso al finanziamento mediante debito, vanificando il meccanismo di controllo indiretto di tale tipologia di spesa, con effetti negativi sull'indebitamento netto di notevole dimensione e difficilmente quantificabili. Ne è derivata la proposta di introdurre un meccanismo che consenta il ricorso al debito in funzione delle esigenze di investimento in rapporto ad un fabbisogno standardizzato espresso da ciascun ente, determinato per fasce demografiche sulla base anche di caratteristiche economiche e territoriali che tengano conto delle diver-

sità tra gli enti locali. L'esclusione delle spese per investimenti dalle regole del Patto e una loro dinamica che segua regole più adeguate alle reali esigenze di ogni singolo ente, dovrebbe inoltre richiedere il supporto delle regioni che, al pari di quanto stanno già effettuando nella ridefinizione degli obiettivi di Patto degli enti locali, dovrebbero rendere il sistema dei fabbisogni standardizzati ancora più elastico, disponendo l'utilizzo di eventuali eccessi di fabbisogno evidenziati da alcuni enti locali a favore di quegli enti che abbiano necessità di disporre di un maggior potenziale di spesa in conto capitale.

5. Il sistema dei controlli

5.1 Tendenze evolutive del sistema: dai controlli esterni ai controlli interni

Con riferimento al sistema dei controlli, le audizioni svolte hanno in primo luogo consentito di ricostruire il quadro della disciplina vigente, che rappresenta il frutto di una evoluzione incessante compiutasi negli ultimi venti anni, a partire dalla riforma dell'ordinamento delle autonomie locali del 1990. In questo contesto, si è rilevato (D'Alessio, 14 aprile 2010, pag. 3) come negli ultimi quindici o venti anni gli enti locali abbiano rappresentato una dei comparti più dinamici delle pubbliche amministrazioni per quanto attiene all'evoluzione della *governance* e della disciplina sui controlli, che sono stati continuamente aggiornati e arricchiti nelle loro tipologie e finalità.

La valorizzazione dell'autonomia degli enti territoriali ha trovato una sanzione a livello costituzionale nel nuovo testo dell'articolo 114 della Carta fondamentale, che — a seguito della revisione del 2001 — individua negli enti locali un elemento costitutivo della Repubblica e postula un rafforzamento il ruolo dei controlli interni e un progressivo adattamento dei controlli di carattere esterno al nuovo quadro delle competenze, attraverso un mutamento degli strumenti e delle finalità.

Per quanto attiene ai controlli interni, le disposizioni di riferimento sono contenute nell'articolo 147 del testo unico sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), che prevede una articolazione del sistema in quattro tipologie di controllo:

a) il controllo di regolarità amministrativa e contabile, volto a garantire la legittimità, regolarità e correttezza dell'azione amministrativa;

b) il controllo di gestione, teso verificare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e a garantire il miglior rapporto tra costi e risultati;

c) la valutazione delle prestazioni della dirigenza;

d) la valutazione e il controllo strategico, volti a valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani e dei documenti programmatici che determinano l'indirizzo politico dell'ente, con particolare riferimento alla congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.

Su un piano generale, il sistema dei controlli interni risultante dalla disciplina normativa introdotta negli ultimi venti anni si caratterizza per uno spostamento dell'asse dei controlli effettuati da un livello eminentemente giuridico-formale, e con finalità di carattere preventivo, ad un esame degli aspetti sostanziali della gestione economica, attuato attraverso interventi di carattere diretto e concomitante, che — secondo quanto evidenziato dalla dottrina e confermato anche nel corso dell'indagine (Anselmi, 21 aprile 2010, pag. 5) — rappresentano la forma più efficace di controllo, in quanto consentono di intervenire proprio nel momento in cui vengono poste in essere le attività oggetto del controllo.

Tuttavia, come risulta anche dalle audizioni degli esperti svolte nell'ambito dell'indagine, è opinione largamente condivisa che le finalità che si proponeva il legislatore con la riforma del sistema dei controlli non siano state integralmente raggiunte per il concorso di una molteplicità di fattori ri-

conducibili, da un lato, alle difficoltà emerse nell'affermarsi di una nuova mentalità volta a privilegiare una analisi di tipo economico delle attività svolte dagli enti locali e, dall'altro, all'insufficiente adeguamento delle prassi amministrative e dei sistemi informativo-contabili. Un efficace sistema di controllo e di verifica dei risultati ottenuti e dell'efficienza ed economicità delle gestioni deve infatti necessariamente basarsi su un sistema contabile che assicuri la rilevazione di dati non solo veritieri e trasparenti, ma anche significativi ai fini della valutazione dell'andamento e dei risultati della gestione.

Quanto al primo profilo, alcuni degli esperti consultati (Pozzoli, pag. 6 e D'Alessio, pag. 3) hanno rilevato come, su un piano generale, l'implementazione del sistema dei controlli non abbia rappresentato una priorità politica per gli amministratori degli enti locali e, pertanto, in molti casi i controlli interni non sono riusciti ad assumere con pienezza il ruolo di strumento di governo dell'ente territoriale ad essi attribuito dal legislatore, contribuendo a determinare il rischio di una progressiva separazione tra le attività di indirizzo politico e le attività di gestione.

D'altra parte, per quanto attiene ai controlli relativi alla gestione dell'ente, è opinione sostanzialmente condivisa che il disegno normativo, che intendeva promuovere la costituzione, all'interno dei singoli enti, di un sistema integrato di programmazione degli obiettivi e di controllo dei risultati raggiunti non è riuscito, tuttavia, ad affermarsi nella realtà dei singoli enti, che hanno dovuto confrontarsi in molti casi con la mancanza di un reale contenuto programmatico dei documenti deputati a tale finalità, e con l'assenza di un sistema di rilevazioni adeguato a sorreggere un'attività di controllo efficace (Anselmi, 21 aprile 2010, pag. 24 e D'Alessio, pag. 5).

In particolare, sin dalla prima attuazione della legge n. 142 del 1990, i controlli si sono concentrati essenzialmente sulla gestione finanziaria degli enti locali, dal momento che i principali controlli regolamentati nell'ambito del testo unico

sull'ordinamento degli enti locali, quali quelli affidati al collegio dei revisori, non hanno, specificamente, ad oggetto l'economicità della gestione degli enti locali.

Sotto il profilo della programmazione, si è rilevato come non sempre i documenti programmatori siano stati adeguatamente collegati ai sistemi informativi e alla predisposizione dei documenti di bilancio degli enti di riferimento, non essendo state sviluppate le sinergie necessarie a monitorare l'intero andamento della gestione nei suoi aspetti generali e particolari, e a verificare conseguentemente il raggiungimento degli obiettivi stabiliti e il loro rapporto con i costi sostenuti.

È stata inoltre evidenziata (Anselmi, 21 aprile 2010, pag. 6) come i controlli interni, se da un lato esaltano l'autonomia degli enti locali, dall'altro incontrano il limite rappresentato dalla loro dimensione spesso assai ridotta, che negli enti locali con minore popolazione può rendere difficile il reperimento di professionalità adeguate allo svolgimento di analisi di rilevante contenuto tecnico.

Per altro verso, nelle audizioni si è altresì rilevata l'assenza, nell'ambito delle disposizioni in materia di controlli, di una specifica disciplina finalizzata a promuovere una revisione degli assetti organizzativi dell'ente locale, attraverso interventi di controllo organizzativo più volte raccomandati dalla dottrina, che ha evidenziato come tale tipologia di controllo sia propedeutica all'effettuazione di più efficaci controlli di gestione e strategici, nonché alla valutazione delle prestazioni della dirigenza (Anselmi, 21 aprile 2010, pag. 6).

Su un piano generale, nelle audizioni (Pozzoli, pag. 10 e D'Alessio, 14 aprile 2010, pag. 16) sono stati inoltre segnalati aspetti di criticità nei meccanismi di selezione degli organismi di controllo interno, con particolare riferimento ai soggetti preposti ai controlli di regolarità amministrativa e contabile. A tale riguardo, si è anche sottolineata l'esigenza di prevedere un rafforzamento delle tutele per il responsabile dei servizi finanziari, che dovrebbe essere posto in una condizione di maggiore terzietà rispetto all'am-

ministrazione dell'ente locale ed essere configurato alla stregua dei segretari comunali nell'ordinamento previgente o, comunque, di un rappresentante dell'amministrazione centrale, piuttosto che come un soggetto legato da uno stretto rapporto con la dirigenza politica dell'ente (Pozzoli, 14 aprile 2010, pag. 9). Analogamente, si è rilevata l'esigenza di una adeguata qualificazione professionale per i responsabili dei servizi finanziari, così come per i componenti del collegio dei revisori.

5.2 I controlli esterni

Per quanto riguarda i controlli di carattere esterno, deve in primo luogo rilevarsi che, per quanto attiene alla disciplina dei controlli in materia di finanza pubblica, lo Stato mantiene una competenza legislativa esclusiva limitatamente alla disciplina del sistema tributario e contabile dello Stato, mentre la materia dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario viene attribuita, ai sensi dell'articolo 117, terzo comma, della Costituzione, alla legislazione concorrente tra lo Stato e le Regioni. Tale assetto competenziale ha determinato l'esigenza di un riorientamento del sistema dei controlli esterni sulla finanza locale, che sempre più hanno assunto un'ottica di carattere collaborativo.

In questo quadro, che ha visto la scomparsa di controlli di tipo tradizionale, quali quelli affidati al Comitato regionale di controllo (CO.RE.CO.), il legislatore, anche al fine di assicurare il rispetto degli equilibri di bilancio discendenti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea, ha in primo luogo proceduto ad un rafforzamento e ad un aggiornamento del ruolo di controllo della spesa a livello territoriale assegnato alla Corte dei conti.

In particolare, con la legge n. 131 del 2003, in attuazione della revisione costituzionale realizzata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, alla Corte dei conti è stata assegnata una funzione di controllo sugli andamenti generali della finanza re-

gionale e locale ai fini del coordinamento della finanza pubblica, che ha comportato anche un adeguamento della sua struttura, in particolare con la previsione di una generalizzazione dell'istituzione di sezioni regionali di controllo, e delle attività svolte. Conformemente al dettato costituzionale e ad integrazione e completamento del quadro normativo descritto, la legge finanziaria 2006 ha previsto l'obbligo degli organi di revisione contabile degli enti locali di trasmettere alle Sezioni regionali della Corte dei conti una relazione sul bilancio preventivo ed una sul rendiconto. Tali relazioni devono essere redatte secondo criteri e linee guida definite annualmente dalla Corte stessa.

Questa forma di controllo che la Corte dei conti esercita con il concorso degli organi di revisione si connota per il carattere collaborativo. In particolare, infatti, è stato ricordato come le sezioni della Corte dei conti indirizzano specifiche segnalazioni agli enti con delibere motivate, al fine di stimolare processi di autocorrezione da parte degli enti stessi, così come previsto dall'attuale sistema normativo e il dato reale ha mostrato che un'ampia parte degli enti stessi ha accolto i rilievi delle sezioni regionali e, in base ai controlli effettuati successivamente, si è accertato che sono stati attuati interventi correttivi, anche mutando le prassi gestionali in relazione alle successive attività.

Tuttavia, proprio da tale fisionomia dei controlli emerge, come è stato messo in evidenza nell'audizione dei rappresentanti della stessa Corte dei conti, anche un'importante criticità insita in tale tipologia di controllo. Infatti, qualora l'ente non intervenga per porre rimedio alle irregolarità rilevate dalla Corte, l'attuale disciplina legislativa non prevede l'adozione di adeguate misure, neppure in caso di reiterato accertamento di anomalie nell'ambito della gestione finanziaria e di mancata adozione di interventi correttivi.

Il panorama dei controlli previsto dalla richiamata normativa generale si è progressivamente arricchito anche grazie a numerose disposizioni specifiche adottate dal legislatore e volte a sottoporre ad un

più attento esame i settori ritenuti più critici sotto il profilo gestionale e di spesa. Tali controlli sono stati definiti in via di massima, sulla base di uno schema procedimentale che, al fine di limitare l'aggravio dell'attività degli enti territoriali, tende a raccogliere i dati e le informazioni necessari allo svolgimento delle nuove attività di controllo per il tramite dei già ricordati questionari compilati dagli organi di revisione.

Il ruolo svolto dalla Corte si è ulteriormente rafforzato, sempre alla luce di quanto previsto dalla stessa legge n. 131 del 2003, anche con riferimento all'esercizio di funzioni di tipo consultivo. Tale funzione è sempre più frequentemente richiesta dalle amministrazioni locali, e dalla stessa traggono beneficio non solo gli enti richiedenti, ma anche quelli che si trovano in situazioni analoghe.

La normativa più recente, in particolare l'articolo 11 della legge n. 15 del 2009, ha sottolineato il carattere concreto e ravvicinato dei controlli sulle gestioni, in modo da consentire agli organi di governo e amministrativi di intervenire tempestivamente al fine di prevenire o a far cessare situazioni di irregolarità e disfunzioni pregiudizievoli per la finanza pubblica.

Sempre lungo questo solco, possono essere ricondotti i recenti interventi normativi volti a contrastare la crescita della spesa per il personale della pubblica amministrazione e in particolare di quella correlata alla contrattazione collettiva integrativa. In particolare, la Corte è stata direttamente coinvolta nel caso di accertato superamento dei vincoli finanziari. In tali casi, infatti, le amministrazioni interessate hanno l'obbligo di procedere al recupero delle eccedenze di spesa nella tornata contrattuale successiva.

Da tale articolato quadro normativo discende come l'attività delle sezioni regionali sia diventata nel tempo sempre più complessa e tali considerazioni sono confermate dai dati reali, riportati nel corso dell'audizione della Corte dei conti e che mostrano come nel 2009 siano state emesse 4.505 pronunce sulla gestione fi-

nanziaria e contabile degli enti locali, a fronte delle sole 2.524 del 2008. L'incremento dell'attività della Corte dei conti è confermata anche dai dati relativi all'esercizio della funzione consultiva. Infatti, nell'anno 2009 sono stati adottati circa 670 pareri, a fronte dei 494 del 2008.

Accanto alla Corte dei conti, operano, poi, i Servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria generale dello Stato, che svolgono forme di controllo che appaiono prevalentemente riconducibili all'area dei controlli amministrativo contabili: come evidenziato anche nel corso dell'indagine (Mastroianni, 21 aprile 2010, pag. 2) la missione dei controlli della Ragioneria generale dello Stato è quella di verificare, con obiettività e neutralità, la regolarità e la proficuità della spesa.

Come per la Corte dei conti, anche per i suddetti Servizi ispettivi, il quadro normativo si è progressivamente evoluto nel corso del tempo, registrandosi un progressivo ampliamento della portata dei controlli effettuati ed una accentuazione del carattere collaborativo degli stessi.

In particolare, con riferimento al progressivo allargamento dell'oggetto dei controlli, nell'indagine è stato ricordato come questo abbia inizialmente interessato le spese di personale, per poi rivolgersi principalmente alla verifica degli equilibri di bilancio, con particolare riferimento ai vincoli imposti dall'appartenenza all'Unione europea.

La particolare attenzione al controllo e al monitoraggio conti pubblici è stata confermata dall'articolo 14, comma 1, lettera *d*), della nuova legge di contabilità e finanza pubblica (legge n. 196 del 2009), che prevede che il Ministero dell'economia e della finanza pubblica – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – effettui tramite i servizi ispettivi di finanza pubblica verifiche sulla regolarità della gestione amministrativa contabile delle amministrazioni pubbliche, ad eccezione delle regioni e delle province autonome di Trento e Bolzano. In ogni caso, per gli enti territoriali, i predetti servizi effettuano verifiche volte a rilevare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica.

Al di là del dato normativo, i servizi ispettivi, in via di prassi, svolgono, da oltre un decennio, autonomamente o in collaborazione con il dipartimento della funzione pubblica, verifiche presso gli enti locali anche su specifica delega della Corte dei conti. Infine, nell'oggetto delle attività dei Servizi ispettivi rientra anche la tematica delle diverse forme di indebitamento contratto dagli enti locali, con particolare riferimento all'utilizzo di strumenti finanziari derivati, quali gli *interest rate swap*.

Al fine di rendere ancora più efficace l'attività di controllo svolta dai Servizi ispettivi, soprattutto con riferimento allo stato di dissesto degli enti locali, è stata sottolineata l'importanza di consentire interventi tempestivi attraverso la predisposizione di indici sintetici, facilmente misurabili, che consentano di valutare i fattori di rischio, e di prevedere un complesso di sanzioni specifiche e mirate nei confronti degli amministratori locali e del personale dirigenziale che non assumano comportamenti corretti nella gestione delle risorse pubbliche. Si è, infine, evidenziato come tali obiettivi possano essere raggiunti solo attraverso la predisposizione di idonei sistemi di monitoraggio e controllo da assegnare, ad esempio, a collegi dei revisori ai quali attribuire compiti di segnalazione dello stato di dissesto, assicurandone la terzietà e la neutralità attraverso la partecipazione agli stessi di soggetti designati da altre amministrazioni (quali la Corte dei conti, il Ministero dell'interno e il Ministero dell'economia e delle finanze).

5.3 Le più recenti innovazioni legislative in materia di controlli

A fronte del descritto quadro normativo e delle criticità rilevate anche nel corso dell'indagine, in numerosi provvedimenti legislativi adottati mentre era in corso l'indagine conoscitiva sono state poste le basi per una profonda revisione della disciplina contabile e del sistema dei controlli. Come si è in parte anticipato, le innovazioni più rilevanti sono contenute:

nella legge 5 maggio 2009, n. 42, recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione;

nella legge 4 marzo 2009, n. 15, recante delega al Governo finalizzata all'ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e alla efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni nonché disposizioni integrative delle funzioni attribuite al Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro e alla Corte dei conti, e nel successivo decreto legislativo 27 ottobre 2009 n. 150, che dà attuazione alla delega legislativa in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni;

nella legge 31 dicembre 2009, n. 196, la nuova legge di contabilità e finanza pubblica.

Non si tratta, peraltro, di un cammino di riforma già concluso. Un'integrale riscrittura delle disposizioni relative ai controlli interni contenute del testo unico sull'ordinamento degli enti locali è, infatti, prevista nell'ambito del disegno di legge collegato alla manovra di finanza pubblica per il 2010, relativo alla cosiddetta Carta delle autonomie, recentemente approvato in prima lettura dalla Camera dei deputati.

Su un piano generale, anche nel settore dei controlli, molte attese sono riposte nell'attuazione del federalismo fiscale, in quanto la realizzazione del nuovo assetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti territoriali, che si pone l'obiettivo di accentuare la responsabilizzazione delle amministrazioni locali, dovrebbe assicurare un rafforzamento del controllo democratico (Antonini, 14 aprile 2010, pag. 7 e seguenti) e del quadro sanzionatorio, anche di carattere politico, stimolando conseguentemente una maggiore attenzione per i risultati dei controlli interni indirizzati alla misurazione delle prestazioni offerte dall'ente. In questo quadro, particolare rilievo assumono le disposizioni di delega contenute nell'articolo 17,

comma 1, lettera c), della legge n. 42 del 2009, che prefigurano l'introduzione di un sistema sanzionatorio per gli enti meno virtuosi rispetto agli obiettivi di finanza pubblica che prevede l'attivazione di misure correttive anche molto incisive, come l'incremento della tassazione, l'alienazione dei beni dell'ente, il blocco delle assunzioni e delle spese discrezionali, meccanismi automatici di sanzione nei confronti degli organi di governo, che possono contemplare l'ineleggibilità, in caso di dissesto dell'ente, nonché l'interdizione dalle cariche in enti vigilati o partecipati.

I soggetti auditi nel corso dell'indagine hanno, in modo sostanzialmente unanime (Lapecorella, Antonini, D'Alessio, Pozzoli), valutato con particolare apprezzamento gli obiettivi perseguiti dalle recenti innovazioni legislative, che si muovono nella direzione di superare molte delle criticità rilevabili nell'attuale quadro normativo in materia di regole contabili.

Per quanto in particolare riguarda la costituzione della banca dati delle amministrazioni pubbliche istituita dall'articolo 13 della nuova legge di contabilità e finanza pubblica, si è rilevato (Pozzoli, pag. 10) che gli adempimenti informativi imposti agli enti territoriali che accumulatisi nel tempo sono estremamente onerosi e, in parte, sovrabbondanti dal momento che, a diversi fini, il medesimo dato deve essere trasmesso a più amministrazioni statali. La razionalizzazione del sistema informativo potrebbe, quindi, costituire l'occasione per un riordino delle disposizioni che comportano obblighi di comunicazione e di informazione, che consenta di superare eventuali duplicazioni e sovrapposizioni e raccogliere in modo unitario le informazioni effettivamente rilevanti ai fini del controllo della finanza pubblica.

A questo processo di riforma si affiancano inoltre numerose disposizioni che incidono sul sistema dei controlli propriamente detto, intervenendo sia sulla disciplina dei controlli interni che su quella dei controlli svolti dalla Corte dei conti e dalla Ragioneria generale dello Stato.

Per quanto attiene ai controlli interni, la *ratio* dei più recenti interventi legislativi

è stata quella di rafforzare e valorizzare i controlli di tipo direzionale volti alla misurazione e al monitoraggio del raggiungimento degli obiettivi individuati in sede programmatica. Si tratta di una direttrice di intervento di carattere generale, che, ad esempio, ispira l'intera legge di contabilità e finanza pubblica, che articola la nuova struttura del bilancio in missioni e programmi, ai quali sono correlati precisi obiettivi e indicatori di risultato, il cui raggiungimento sarà valutato in sede di rendiconto. In prospettiva, per effetto delle disposizioni richiamate in materia di armonizzazione dei bilanci, tale struttura sarà estesa anche agli enti locali e, potrebbe, rappresentare un utile strumento per la valutazione delle prestazioni. A tale riforma si lega la disciplina in materia di valutazione delle *performance* introdotta in attuazione della delega contenuta nella legge n. 15 del 2009, la cosiddetta legge Brunetta, che, non a caso, è più volte richiamata nell'ambito della nuova legge di contabilità. Il decreto legislativo n. 150 del 2009, adottato in attuazione della delega prevista nella legge n. 15 del 2009, prevede una nuova disciplina del controllo delle prestazioni delle amministrazioni pubbliche, ivi incluse quelle degli enti territoriali limitatamente ai principi della nuova normativa, intesa a garantire una maggiore efficienza, indipendenza e trasparenza delle valutazioni, che sono affidate ad organismi indipendenti di valutazione della *performance*, che prendono il posto dei servizi di controllo interno, alle cui attività presiede a livello centrale un organismo unitario, con compiti di indirizzo e coordinamento, la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche.

Un intervento ancora più radicale è poi contenuto negli articoli 29 e 30 del disegno di legge di riforma dell'ordinamento degli enti locali (C. 3118), che attraverso una serie di novelle al testo unificato in materia riscrive in modo integrale la disciplina dei controlli, ispirandosi tuttavia ad un criterio di continuità con la normativa vigente — e, proprio per questo motivo, nel corso delle audizioni sono state oggetto di

alcune valutazioni critiche (Pozzoli, 14 aprile 2010, pag. 10) — e provvede ad un ampliamento della sfera dei controlli, stabilendo l'introduzione, accanto a tipologie di controlli già previste a legislazione vigente, di nuove forme di controllo riferite alla qualità dei servizi e alle società partecipate.

Sul piano dei controlli di carattere esterno, come già segnalato, l'articolo 11 della legge n. 15 del 2009 è intervenuto a rafforzare i poteri di controllo della Corte dei conti, alla quale è permessa l'effettuazione di controlli su gestioni pubbliche anche in corso di svolgimento all'esito dei quali, in presenza di gravi irregolarità gestionali ovvero gravi deviazioni da obiettivi, procedure o tempi di attuazione, la Corte individua, in contraddittorio con l'amministrazione, le cause e provvede a darne comunicazione all'autorità di governo dell'ente, che con decreto da comunicare all'assemblea elettiva e alla presidenza della Corte, può disporre la sospensione dell'impegno di somme stanziare sui pertinenti capitoli di spesa. Analoghi poteri sono attribuiti in caso di rilevanti ritardi nella realizzazione di piani e programmi, nell'erogazione di contributi ovvero nel trasferimento di fondi, al fine di sollecitare l'adozione di provvedimenti idonei a rimuovere gli impedimenti riscontrati. Le disposizioni, che trovano applicazione non solo con riferimento alle amministrazioni statali, ma anche quelle territoriali, rappresentano un'innovazione significativa, della quale dovranno valutarsi i risultati alla luce delle esperienze applicative.

Per quanto riguarda i controlli effettuati dalla Ragioneria generale dello Stato, la legge n. 196 del 2009, nel quadro dell'obiettivo di un complessivo rafforzamento degli strumenti di governo della finanza pubblica, provvede a riorganizzare e razionalizzare le attività di controllo e di monitoraggio affidate alla Ragioneria. In particolare, come già osservato, l'articolo 14 della nuova legge di contabilità affida ai servizi ispettivi di finanza pubblica della Ragioneria generale dello Stato il compito di effettuare verifiche volte a riscontrare

eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi di finanza pubblica, rispondendo anche a richieste funzionali all'esercizio di poteri sostitutivi statali. In questo quadro, i servizi ispettivi cooperano anche nel monitoraggio del piano per il conseguimento degli obiettivi di convergenza, che — nel sistema della legge n. 42 del 2009 — dovrà assicurare la riduzione delle differenze esistenti sul territorio nazionale in termini di livelli essenziali delle prestazioni e di svolgimento delle funzioni essenziali.

Si tratta — come può notarsi — di uno scenario assai complesso ed ancora in evoluzione, nel quale sono chiamati ad operare una pluralità di soggetti (organismi di controllo interno, Corte dei conti, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato), che, ciascuno con le proprie peculiarità e finalità istituzionali, concorrono alla realizzazione di un sistema unitario dei controlli. In linea con le indicazioni emerse nell'indagine (Anselmi, pag. 5 e ss. e Mastroianni, pag. 22), appare dunque necessario che nell'attuazione delle riforme avviate si individuino ulteriori strumenti per garantire un più efficace raccordo tra i controlli esistenti e realizzare interventi che favoriscano la collaborazione tra i diversi organismi coinvolti, salvaguardandone comunque le specificità.

In questo senso, infatti, nell'indagine si è sottolineato (Anselmi, pag. 5) come, al fine di garantire l'efficacia dei controlli interni, di carattere concomitante, occorra che i controllori di secondo grado, ispettorati della Ragioneria generale dello Stato o Corte dei conti, garantiscano innanzitutto il buon funzionamento dei controlli di primo grado, verificando la concreta attuazione delle diverse disposizioni ed il corretto utilizzo da parte degli enti locali degli strumenti previsti dalla legislazione vigente. Nel senso di una maggiore cooperazione tra controlli interni e controlli di ragioneria sembrano, peraltro, muoversi alcune recenti disposizioni, che prevedono che la Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle amministrazioni pubbliche, che ha il compito di coordinare e indirizzare l'esercizio delle funzioni di valutazione, operi in collabo-

razione con il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato (articolo 13 del decreto legislativo n. 150 del 2009) e che gli organismi di valutazione della *performance* debbano condividere con la medesima Ragioneria le banche dati e tutte le altre informazioni necessarie alla realizzazione delle attività di analisi e valutazione della spesa (articolo 49, comma 1, lettera *b*), della legge n. 196 del 2009).

In questo quadro appare importante che nell'ambito dei raccordi sia adeguatamente valorizzato anche il ruolo del Parlamento, in quanto organo rappresentativo della Repubblica, verso il quale dovranno confluire gli esiti dei diversi controlli svolti, al fine garantire una visione unitaria degli andamenti dei diversi settori della finanza pubblica e, quindi, l'efficace svolgimento della funzione di coordinamento in tale materia.

6. La finanza locale nei principali Paesi europei

6.1 Francia

Con riferimento al sistema francese della finanza locale, occorre preliminarmente ricordare il quadro finanziario generale nel quale esso si muove attualmente. Le stime per il 2010 fissano in quel Paese il rapporto tra il *deficit* ed il prodotto interno lordo in circa l'8,2 per cento e quello tra debito e PIL ad oltre l'84 per cento. In tale quadro, circa l'80 per cento del disavanzo è di origine statale, mentre agli enti locali è riconducibile solo il restante 20 per cento, pertanto uno dei maggiori ostacoli alla riforma degli enti territoriali deriva proprio dalla sfasatura che vi è tra le richieste di riduzione delle spese provenienti dal livello nazionale e la percezione di tali enti di contribuire poco alla creazione del *deficit* di bilancio.

Con riferimento all'autonomia finanziaria degli enti territoriali si riscontrano differenze significative rispetto a quanto previsto dalla nostra Costituzione. Non esiste nel sistema francese una vera autonomia impositiva degli enti territoriali,

che sono dotati solo di un potere di decisione finanziaria. La maggior parte delle risorse degli enti territoriali (100 miliardi di euro su 110) derivano dal gettito fiscale e negli ultimi tempi vi è la tendenza del Governo di sopprimere tributi locali, come ad esempio quelli sulle imprese, al fine di alleggerire il carico fiscale sulle medesime e contestualmente rimpiazzare tali entrate con trasferimenti erariali, calcolati tuttavia sulla base del patto di stabilità interno adottato con legge. Con legge dello Stato sono, inoltre, definiti tutti i meccanismi finanziari degli enti locali.

Tale impostazione si traduce in uno stringente controllo dello Stato nella stessa gestione della finanza locale. Infatti, in ossequio al principio dell'unità della tesoreria degli enti territoriali e dello Stato, tutti i fondi degli enti territoriali sono versati al Tesoro dello Stato, le spese sono regolate a livello nazionale dalla *loi de finances* e gli agenti contabili degli enti territoriali sono funzionari del Ministero del bilancio.

La criticità maggiore che si riscontra nella gestione del bilancio degli enti territoriali francesi deriva dal fatto che, essendo la maggior parte della loro spesa riconducibile all'attuazione delle politiche sociali, e quindi all'erogazione di prestazioni a fronte di diritti soggettivi, in presenza di una contrazione significativa delle entrate, le spese sono comunque significativamente aumentate.

C'è da segnalare peraltro che, anche nel sistema francese, gli enti territoriali non possono ricorrere all'indebitamento per finanziare spese di carattere corrente, ma solo per gli investimenti.

Particolarmente penetrante si presenta invece il sistema di controllo sulla finanza locale.

Al di là del controllo di tipo politico classico, attraverso il voto dell'assemblea dell'ente che è chiamata a votare il bilancio annuale approvando la gestione del sindaco o del presidente del dipartimento o della regione, vi è un controllo diretto dello Stato ed un controllo contabile e di gestione affidato alla Corte dei conti.

Il controllo dello Stato, esercitato attraverso i prefetti, si basa sul principio costituzionale della supervisione, in capo allo Stato, sull'equilibrio globale del sistema finanziario delle amministrazioni pubbliche. Peraltro i bilanci degli enti locali sono vincolati alla regola dell'equilibrio per cui non possono essere adottati in disavanzo. Le spese di esercizio devono essere compensate dalle entrate di esercizio e i prestiti eventualmente contratti devono poter essere rimborsati con risorse autofinanziate. Oltre al controllo sull'equilibrio del bilancio, il prefetto è chiamato a svolgere anche un controllo dell'esecuzione del bilancio di previsione, che fa scattare una procedura di controllo specifica in caso di sfioramento rispetto a soglie prestabilite di disavanzo. In caso di bilanci adottati in squilibrio, il prefetto adisce la sezione regionale dei conti che, nel caso constatati lo squilibrio, formula all'ente interessato entro trenta giorni proposte per tornare all'equilibrio. L'ente deve, a sua volta, deliberare entro trenta giorni.

Oltre al controllo *ex post* effettuato dal prefetto, in realtà lo Stato, come già accennato, ha anche la possibilità di un controllo in corso di gestione, poiché l'agente contabile degli enti locali è un funzionario dello Stato che può bloccare i pagamenti nel caso di mancanza delle necessarie risorse, trovandosi a gestire un bilancio di cassa. In questi casi si verificano evidentemente problematiche con i fornitori, che vengono pagati in ritardo, dopo aver soddisfatto le spese di funzionamento e per il personale dell'ente. Il funzionario della ragioneria ha tuttavia titolo di intervenire solo dopo aver ricevuto i mandati di pagamento, senza poter esercitare un controllo sulle operazioni di bilancio a monte delle relative assunzioni di impegno, sulle operazioni fuori bilancio e sulle operazioni di inventario che non presuppongono un movimento di tesoreria. Tali peculiarità affidano al funzionario statale un ruolo di controllore esterno all'ente locale, non riconducibile all'ambito del controllo di gestione interno, che tuttavia è spesso chiamato anche a prestare

un'opera di studio o consulenza su richiesta dell'ente o su impulso del Ministero del bilancio.

La Corte dei conti è invece chiamata ad esercitare una duplice funzione. Da un lato, essa svolge il controllo sulla qualità dei conti degli enti territoriali, sia a livello centrale che a livello di sezioni regionali, anche se tale tipo di controllo non è ancora molto sviluppato, non essendo prevista una certificazione obbligatoria dei conti per le collettività territoriali. Da tale controllo contabile possono tuttavia discendere gravi conseguenze per il funzionario statale tenuto alla trasmissione alla Corte dei bilanci. Infatti, nel caso di irregolarità nel pagamento delle spese, la Corte può dichiarare il funzionario debitore dell'ente e questi dovrà rispondere personalmente del suo illecito contabile.

L'altro e probabilmente più interessante controllo svolto dalla Corte è quello sulla gestione. A cadenze regolari, regione per regione, la Corte controlla i bilanci dei diversi enti e trasmette un rapporto ai vertici dell'ente sottoposto a controllo, che verranno auditi dalla Corte. A seguito delle risposte ricevute la Corte comunica le risultanze di tale attività all'assemblea elettiva dell'ente e le pubblica affinché possano essere conosciute dai cittadini. Nell'ambito di tale controllo di gestione la Corte non può naturalmente sindacare l'opportunità delle scelte politiche degli eletti, ma si dovrà concentrare sull'economia dei mezzi messi in opera e sulla loro efficacia.

Da segnalare peraltro che, secondo la Costituzione francese, la Corte dei conti è al servizio del Parlamento e svolge, su richiesta spesso della Commissione finanze, studi ed indagini sulla finanza locale, come quello relativo alle operazioni finanziarie degli enti che avevano acquisito titoli ad alto rischio al fine di conseguire elevati rendimenti.

Sulla base del quadro tracciato, si può dunque affermare che il sistema francese circoscrive in maniera rigorosa l'esercizio dell'autonomia degli enti territoriali nella gestione delle risorse, realizzando un dif-

ficile equilibrio tra la libertà di scelta politica degli eletti locali e le rigide regole di bilancio imposte per legge.

Il descritto sistema della finanza locale e dei relativi controlli ha fornito tuttavia una buona prova di sé fino all'insorgere della crisi economica, che ha comportato tagli molto significativi sui bilanci degli enti locali, che si trovano a dovere applicare le rigide regole contabili di cui si è accennato, e fino all'affermarsi di tendenze al decentramento, che sia pure nel quadro di uno Stato come quello francese, tradizionalmente unitario, si sono progressivamente rafforzate. In tale contesto si deve registrare la proposta di riforma delle giurisdizioni finanziarie e del sistema dei controlli sulla finanza locale, presentata alla fine del 2009 all'Assemblea nazionale e ancora non approvata dal Parlamento. Gli obiettivi di tale riforma dovrebbero essere un maggiore rafforzamento del controllo di gestione affidato alla Corte dei conti, che dovrà divenire un grande organismo di *audit*, che potrà finalmente sindacare la responsabilità contabile anche dei soggetti ordinanti le spese, e non solo dei funzionari della Ragioneria dello Stato, così da rendere il controllo più efficace e moderno.

Da segnalare, infine, che la riforma costituzionale del luglio 2008 ha valorizzato la missione di controllo e valutazione delle politiche pubbliche del Parlamento, che all'uopo potrà avvalersi di organismi specializzati come la Corte dei conti.

6.2 Germania

Diversamente dall'esperienza francese, la Germania, avendo un assetto schiettamente federale, è caratterizzata dalla ripartizione delle competenze tra diversi livelli di governo, indipendenti gli uni dagli altri. La Repubblica è costituita, secondo la Legge fondamentale, dallo Stato federale e dai Länder. Nell'organizzazione costituzionale tedesca, un ruolo importante spetta inoltre ai comuni. Questi, pur dipendendo dai Länder, si avvalgono del diritto, concesso dalla Costituzione, di di-

sciplinare, sotto la propria responsabilità, tutte le questioni della comunità locale, in forza dell'autonomia amministrativa, come disciplinata ai sensi dell'articolo 28, paragrafo 2, della Legge fondamentale.

Nella ripartizione delle competenze tra Stato e Länder, il principio fondamentale è quello in base al quale all'attribuzione di determinate funzioni deve corrispondere l'attribuzione delle risorse necessarie per esercitarle. Il legame fondamentale tra competenza amministrativa e competenza in materia di finanziamento si traduce quindi in una presunzione relativa di competenza dei Länder in materia di finanziamento. Lo Stato federale ha il diritto di finanziare unicamente le funzioni per le quali la Legge fondamentale gli attribuisce espressamente o esplicitamente una competenza amministrativa. La Legge fondamentale attribuisce tuttavia allo Stato federale, al fine di garantire un coordinamento unitario delle funzioni fondamentali e dell'economia, il cofinanziamento di talune funzioni attribuite ai Länder.

Inoltre, in corrispondenza delle proprie competenze legislative, lo Stato federale può mettere a disposizione dei Länder risorse finanziarie per investimenti particolarmente importanti, denominati « aiuti finanziari », ai sensi dell'articolo 104b della Legge fondamentale. Tali aiuti non possono comunque coprire l'intero importo della spesa per investimento, ma possono essere erogati solo come un cofinanziamento, al fine di una maggiore responsabilizzazione dei Länder nella gestione. La Legge fondamentale lega peraltro l'erogazione degli aiuti al ricorrere di particolari presupposti. Con riferimento alla ripartizione delle entrate tra i diversi livelli di governo, si deve osservare che l'ottantacinque per cento circa delle entrate pubbliche sono di origine fiscale. Il sistema fiscale della Repubblica federale di Germania è caratterizzato dal peso significativo dell'imposta sul reddito, compresa l'imposta sui salari, e dell'imposta sulle società, che rappresentano circa il 42 per cento dell'insieme del gettito fiscale. Un'altra fonte importante di gettito è data dall'imposta sulla cifra d'affari, corrispon-

dente alla nostra imposta sul valore aggiunto, con il 31 per cento del totale.

In Germania, le competenze legislative in materia fiscale sono concentrate in capo allo Stato federale, che disciplina anche le imposte che spettano esclusivamente ai Länder, al fine di preservare l'unità economica e giuridica dell'insieme del territorio federale. Le leggi federali concernenti le imposte spettanti in tutto o in parte ai Länder o ai Comuni sono tuttavia soggette all'approvazione del Bundesrat.

La ripartizione delle entrate tra lo Stato federale e i Länder ha l'obiettivo di consentire l'esercizio delle funzioni assegnati dalla Legge fondamentale ed è effettuata in senso sia verticale, tra lo Stato federale, i Länder ed i Comuni, che orizzontale, all'interno di ciascun Land.

La dotazione delle risorse finanziarie dei Comuni non è disciplinata direttamente dalla Legge fondamentale, ma dipende principalmente dalla responsabilità dei Länder, cui spetta, attraverso le rispettive leggi, l'attribuzione ai Comuni delle proprie funzioni e quindi delle relative risorse. In ogni caso la Legge fondamentale stabilisce comunque l'attribuzione diretta ai comuni di una certa quota delle entrate fiscali, al fine di garantire ai Comuni medesimi un certo margine di manovra in materia di autonomia amministrativa.

Le imposte rappresentano comunque la principale fonte di finanziamento per i Comuni, che possono influire in parte sull'ammontare delle entrate fiscali locali, per esempio esercitando il loro diritto di stabilire l'aliquota di prelievo dell'imposta fondiaria e della tassa professionale e utilizzando la possibilità d'introdurre i propri diritti d'accisa e di consumo locali, la cui importanza fiscale, tuttavia, è secondaria. Al gettito derivante dall'imposizione fiscale si aggiungono i contributi e le tasse, che sono le remunerazioni per le prestazioni comunali fornite ai cittadini e alle imprese. Si basano sul principio di equivalenza e devono essere calcolati per quanto possibile in modo da coprire gli oneri. Le deroghe al principio della copertura degli oneri sono possibili se sono