



**DOCUMENTO PER L'AUDIZIONE**

**ATTUAZIONE E PROSPETTIVE DEL FEDERALISMO FISCALE**

**COMMISSIONE PARLAMENTARE PER L'ATTUAZIONE DEL FEDERALISMO FISCALE**

27 FEBBRAIO 2014

## La Legge 5 maggio 2009 n. 42

### **Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione**

La legge delega in materia di Federalismo fiscale, legge n. 42 del 5 maggio 2009, reca i principi e i criteri direttivi per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione.

In particolare, la disposizione costituzionale stabilisce che:

- Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa;
- Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri. Dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio secondo un sistema di determinazione dei fabbisogni e dei costi standard e di superamento dei criteri di spesa storica;
- è previsto un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante;
- Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni finanziano integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Il nuovo assetto dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali, così come previsto dalla legge delega in oggetto è, dunque, incentrato, in armonia con il dettato costituzionale, sul **superamento del sistema di finanza derivata e sull'attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, nel rispetto dei principi di solidarietà e di coesione sociale.**

**Obiettivo principale della legge è il passaggio dal sistema dei trasferimenti statali erogati sulla base della spesa storica a quello dell'attribuzione di risorse basate sull'individuazione di fabbisogni standard necessari a garantire sull'intero territorio nazionale il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali e delle funzioni fonda-mentali degli Enti locali.**

A tal fine la delega stabilisce la struttura fondamentale delle entrate di Regioni ed Enti locali, definisce i principi che regoleranno l'assegnazione di risorse perequative agli Enti dotati di minori capacità di autofinanziamento e delinea gli strumenti attraverso cui sarà garantito il coordinamento fra i diversi livelli di governo in materia di finanza pubblica.

Il modello proposto dalla riforma configura un doppio canale perequativo, valido per tutti i livelli di governo, in base al quale sarà garantita una perequazione integrale dei fabbisogni, valutati a costi standard, per ciò che attiene i livelli essenziali delle prestazioni inerenti i diritti civili e sociali e le funzioni fondamentali degli Enti locali, mentre le altre funzioni o tipologie di spese decentrate saranno finanziate secondo un modello di perequazione che dovrebbe concretizzarsi in un tendenziale (ma non integrale) livellamento delle differenti capacità fiscali dei diversi territori.

Per quanto riguarda le modalità di finanziamento delle funzioni, si afferma, quale principio generale, che il normale esercizio di esse dovrà essere finanziato dalle risorse derivanti dai tributi e dalle entrate proprie di regioni ed Enti locali, dalle compartecipazioni al gettito di tributi erariali e dal fondo perequativo.

La legge reca pertanto i criteri direttivi volti a individuare il paniere di tributi propri e compartecipazioni da assegnare ai diversi livelli di governo secondo il principio della territorialità e nel rispetto dei principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione, nonché le modalità di attribuzione agli stessi di cespiti patrimoniali, definendo un quadro diretto a consentire l'esercizio concreto dell'autonomia tributaria da parte dei governi decentrati, nonché un adeguato livello di flessibilità fiscale.

### **L'attuazione della legge delega.**

Ad oggi, risultano approvati **nove decreti legislativi**, nell'ordine: federalismo demaniale; ordinamento transitorio di Roma capitale; determinazione dei costi e fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province; federalismo fiscale municipale; autonomia di entrata di regioni a statuto ordinario e province nonché determinazione di costi e fabbisogni standard nel settore sanitario; risorse aggiuntive ed interventi speciali per la rimozione degli squilibri economici; armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi; meccanismi sanzionatori e premiali relativi a regioni, province e comuni; ulteriori disposizioni in materia di ordinamento di Roma capitale.

Mancano invece circa **settanta fra decreti ministeriali, regolamenti e convenzioni necessari alla concreta realizzazione delle disposizioni contenute nella legge delega e nei suoi relativi decreti attuativi.**

Al di là dei numeri, la considerazione che emerge osservando il lavoro svolto è che ci sia, in alcuni casi, molto, ed in altri ,tutto, ancora da fare.

Per quel che riguarda più in dettaglio gli Enti locali, infatti, è evidente che, mentre sul versante della spesa, il riferimento in particolare è ai fabbisogni standard e all'armonizzazione dei bilanci, se pur con le difficoltà ed i diversi nodi ancora da sciogliere, vi è un'idea piuttosto chiara degli strumenti da utilizzare per raggiungere il risultato, sul versante delle entrate territoriali si registra confusione ed incertezza sugli strumenti e le modalità attraverso cui realizzare l'assetto della finanza locale così come disegnato nella legge delega.

### **Questioni principali**

1. Recupero di una leva fiscale autonoma azionabile dai Comuni che rappresenti la base dell'autonomia finanziaria da ricostruirsi intorno al cespite immobiliare assegnando tutto il gettito ai Comuni e superando la divaricazione introdotta nel dl Salva Italia.
2. Costruzione di un effettivo sistema di perequazione che sappia colmare le diverse capacità fiscali fra gli enti.
3. In materia di armonizzazione dei sistemi contabili i Comuni hanno cooperato attivamente al percorso di sperimentazione e a partire dal 2015 è opportuno prevedere un sistema di regole graduale che sia uniforme per regioni, province e comuni e che non comprometta la gestione contabile.
4. In ordine al federalismo fiscale se ne evidenziano le grandi e gravi criticità essendo gran parte del decreto legislativo rimasto lettera morta.
5. Si richiama l'attenzione sulla necessità di adottare il sistema di finanziamento delle Città metropolitane alla luce del processo di istituzione.

### **QUESTIONI SPECIFICHE**

#### **Entrate**

Il decreto legislativo n. 23 del 2011 attua, o meglio, avrebbe dovuto attuare i principi della delega in materia di fisco municipale, ma anche per effetto dell'esplosione della crisi economica, ben poco di quelle disposizioni è rimasto in piedi.

Dall'introduzione del federalismo fiscale, infatti, i Comuni hanno subito una riduzione di risorse di oltre 7 miliardi. Lo sforzo fiscale esercitato - poco più di 5 miliardi e mezzo - non ha compensato tale taglio.

In altre parole, nell'epoca della realizzazione del federalismo fiscale i Comuni hanno visto ridurre il proprio perimetro finanziario di 2 miliardi.

Nel corso degli ultimi tre anni i Comuni hanno “subito” una riforma fiscale l’anno.

Nel 2012 con il Decreto legge n. 201 del 2011, c.d. “salva Italia”, le imposte immobiliari pagate dai cittadini aumentano del 105%, ed i comuni perdono il 38% dell’Ici. L’IMU che sarebbe dovuta entrare in vigore nel 2014 viene anticipata e ampliata.

Nel 2013 i trasferimenti statali sono stati sostituiti quasi integralmente con il gettito dell’IMU, che cresce ulteriormente per effetto della limitazione della riserva statale ai soli fabbricati speciali del gruppo D. A oggi, l’esito di tale sostituzione è incerto, è attesa una verifica all’esito dei pagamenti.

Nel 2012 e nel 2013 tale incertezza è aggravata dalla spending review che riduce per il biennio le risorse comunali di più di 2 miliardi di euro, pari al 30% delle assegnazioni statali (trasferimenti) 2012.

Le recenti scelte in materia di tributi comunali hanno portato ad aumento della pressione fiscale anche attraverso l’IMU, non destinato ai servizi comunali ma al risanamento del bilancio statale. Quindi i cittadini hanno visto aumentare il contributo loro richiesto senza benefici corrispettivi. È il capovolgimento del principio di autonomia e responsabilità su cui si fonda il patto democratico tra sindaco e cittadini e soprattutto su cui si basa il disegno di fiscalità locale contenuto nella legge delega sul federalismo fiscale.

A complicare ulteriormente il quadro, da ultimo, la legge di stabilità 2014 introduce rilevanti novità in materia di entrate comunali, istituendo un nuovo tributo denominato IUC, che riunisce sotto un unico nome tre componenti distinte

- una **imposta di natura patrimoniale** - l’IMU - dovuta dal possessore di immobili (con esclusione delle abitazioni principali), la cui disciplina è comunque autonoma ed esplicitamente «fatta salva» (co. 703);
- una **componente riferita ai servizi** che a sua volta si articola in:
  - **TASI** - relativa ai servizi indivisibili dei Comuni (illuminazione pubblica, vigilanza urbana, manutenzione delle strade e del verde ecc.) a base patrimoniale, ma a carico sia del possessore che dell’utilizzatore dell’immobile, senza esclusioni;
  - **TARI** - relativa al finanziamento dei costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell’utilizzatore.

I punti di maggiore criticità riguardano la TASI, componente servizi indivisibili del nuovo tributo IUC, e in particolare la sua capacità di costituire un’efficiente strumento di esercizio

dell'autonomia tributaria comunale, a fronte dell'abolizione dell'IMU sull'abitazione principale e su alcune fattispecie minori.

**La nuova imposta deve rispondere ai criteri di equità, sostenibilità e piena copertura delle risorse finanziarie dei comuni.**

La Tasi in estrema sintesi, sostituisce l'IMU abolita: IMU sulle abitazioni principali e sulle assimilazioni (facoltative e obbligatorie). A livello standard, quindi la Tasi deve fornire lo stesso gettito.

Nel gettito standard Tasi, sono compresi i 400 mln. che con il dl 201 venivano compensati per applicare la detrazione-figli (50 euro per ciascun figlio convivente), finanziata per il solo biennio 2012-2013. Quindi dal 2014 il gettito standard che i Comuni devono ottenere direttamente dai cittadini e dalle imprese attraverso la TASI aumenta da 3,4 a 3,8 mld. di euro.

Il gettito base della TASI è effettivamente valutato in 3.800 mln. di cui circa 1.700 ottenuti dalle abitazioni principali, con il concorso degli affittuari per una quota tra il 10 e il 30% dell'imposta dovuta, e la restante quota di 2.100 mln. di euro, derivante da un inasprimento del prelievo sugli "altri immobili" IMU, altre abitazioni e immobili produttivi.

Il gettito base dell'Imu abolita potrebbe essere ottenuto attraverso l'applicazione dell'aliquota dell'1 per mille alla base imponibile immobiliare adottata per l'IMU, senza alcuna detrazione o riduzione.

Questa scelta pone però un problema di equità e di gestibilità del tributo: infatti, l'IMU ad aliquota std del quattro per mille aveva le detrazioni previste per l'abitazione principale (200 euro + 50 euro per ogni figlio convivente di età inferiore ai 26 anni), la Tasi ad aliquota std dell'uno per mille invece, non contempla alcuna detrazione. Ciò comporta che, da un lato, sono ora chiamati a contribuire anche coloro che erano esclusi dal pagamento dell'IMU-ABP in virtù delle detrazioni. Si tratta, secondo stime governative, di almeno un quarto degli oltre 17 milioni di abitazioni principali, che per effetto delle detrazioni IMU (e prima ancora ICI) non erano assoggettate ad alcun pagamento fino ad una rendita catastale pari a circa 300 € (circa 370 nel caso di un figlio convivente). Tali livelli di rendita non sono infatti per nulla infrequenti, almeno fuori dai grandi centri urbani, se si pensa che la rendita catastale media delle abitazioni italiane è pari a 470 euro.

Tale scelta pone problemi gestionali non indifferenti poiché impone di far conto su milioni di pagamenti di scarsa entità unitaria (alcune decine di euro annui che dovrebbero provenire da una platea di contribuenti mai coinvolta prima d'ora).

L'eventuale reintroduzione di detrazioni equivalenti (all'1 per mille, la detrazione base equivalente al precedente regime IMU ammonta a 50€ anno/abitazione) da parte dei Comuni non è giuridicamente impossibile, ma costituirebbe una perdita di gettito rilevante e non coperta dalle attuali contabilizzazioni governative.

Anche la manovrabilità della TASI pone problemi per gli equilibri di bilancio dei Comuni. La norma delinea due regole per la manovra sulle aliquote TASI:

- Le aliquote (abitazione principale ed altri immobili) non possono superare, sommate a quelle in vigore per l'IMU, il valore massimo delle aliquote imu.
- Per il 2014 il massimo delle aliquote è pari a 2,5 per mille, per il 2014.

Questo dispositivo mette in seria difficoltà per il 2014 i Comuni che, a seguito dei pesanti vincoli finanziari degli scorsi anni:

- hanno già portato al massimo l'aliquota IMU-Altri immobili, e
- hanno già aumentato l'aliquota ABP.

In particolare vanno rilevate tre criticità non ancora risolte:

- insufficienza delle risorse disponibili per le detrazioni (attualmente in norma sono disponibili solo 500 mln., sufficienti a finanziare una detrazione media unitaria di circa 30 €);
- impossibilità per circa 1.600 Comuni per 29,4 milioni di abitanti di applicare in tutto o in parte l'aliquota TASI AIM dell'1 ‰, che la stessa legge indica come "standard". Si tratta dei Comuni che hanno fissato l'aliquota IMU AIM oltre il 9,6 per mille, sui quali si concentra una perdita di circa 1 mld. di euro;
- tra il 1.600 enti, vi è impossibilità per circa 500 Comuni (un terzo dei capoluoghi e due terzi delle grandi città) di ricostituire il gettito perduto con l'abolizione dell'IMU ABP all'attuale livello dell'aliquota max TASI ABP (2,5).

**Fondo di solidarietà 2014**

La regolazione finanziaria delle risorse di base attraverso le assegnazioni statali – il Fondo di solidarietà comunale per i comuni delle regioni a statuto ordinario e delle Isole – vede anche per il 2014 subire importanti cambiamenti in relazione al nuovo assetto dei gettiti standard.

Si deve in proposito ricordare che si tratta del terzo anno consecutivo di revisione dei livelli di base del gettito comunale dai quali dipendono in misura preponderante le revisioni delle assegnazioni statali. Questo elemento di complicazione, fonte di errori di valutazione e stima dei gettiti, necessariamente da individuare per ciascuno degli oltre otto mila Comuni italiani, spesso in assenza di dati ufficiali disaggregati ed affidabili, ha determinato sia per il 2012 che per il 2013 ritardi insopportabili nella quantificazione delle risorse con gravi conseguenze sulla gestione dei bilanci comunali.

Bisognerà valutare l'effettiva congruità dello stanziamento non solo sul piano macroeconomico, ma soprattutto verificare Comune per Comune gli effetti del nuovo regime.

### **Determinazione dei costi e fabbisogni standard di comuni, città metropolitane e province**

La legge 5 maggio 2009, n. 42, imponendo il superamento della spesa storica nel finanziamento degli Enti locali, definisce le linee guida per determinare costi e fabbisogni standard dei servizi quali indicatori di riferimento per la copertura integrale delle funzioni fondamentali.

A tal fine la delega indica chiaramente quali dovranno essere i risultati cui pervenire nell'attività di determinazione dei fabbisogni standard:

- i.** Realizzazione di indicatori che consentano di poter valutare l'efficienza e l'efficacia con cui vengono erogati i servizi o prodotti i beni;
- ii.** Individuazione dei fattori di costo con cui comparare e valutare l'azione pubblica a livello locale;
- iii.** Identificazione degli elementi che concorrono alla determinazione dei fabbisogni di beni e servizi pubblici a livello locale (fattori di domanda);
- iv.** Individuazione di parametri o grandezze che restituiscano una misura della quantità e della qualità dei servizi erogati o dei beni prodotti (fattori di offerta);
- v.** Indicazione delle modalità applicative dei nuovi criteri di valutazione basati sui fabbisogni standard per superare il vigente criterio della spesa storica.

E' il decreto 26 novembre 2010 n. 216 a dare attuazione alla delega individuando le funzioni fondamentali e le modalità con cui pervenire al calcolo dei fabbisogni standard.

In particolare le funzioni fondamentali individuate nel decreto per i comuni sono le seguenti:

- a) funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo, nella misura complessiva del 70% delle spese come certificate dall'ultimo conto del bilancio disponibile alla data di entrata in vigore della presente legge;
- b) funzioni di polizia locale;
- c) funzioni di istruzione pubblica, ivi compresi i servizi per gli asili nido e quelli di assistenza scolastica e refezione, nonché l'edilizia scolastica;
- d) funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti;
- e) funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente, fatta eccezione per il servizio di edilizia residenziale pubblica e locale e piani di edilizia nonché per il servizio idrico integrato;
- f) funzioni del settore sociale

Le modalità con cui realizzare i risultati che la delega fissa sono:

- a) l'identificazione delle informazioni e dei dati di natura strutturale e contabile necessari, acquisiti sia da banche dati ufficiali esistenti sia tramite rilevazione diretta con appositi questionari da inviare ai Comuni e alle Province, anche ai fini di una riclassificazione o integrazione delle informazioni contenute nei certificati contabili;
- b) l'individuazione dei modelli organizzativi e dei livelli quantitativi delle prestazioni, determinati sulla base di un sistema di indicatori in relazione a ciascuna funzione fondamentale e ai relativi servizi;
- c) l'analisi dei costi finalizzata alla individuazione di quelli più significativi e alla determinazione degli intervalli di normalità;
- d) l'individuazione di un modello di stima dei fabbisogni standard sulla base di criteri di rappresentatività attraverso la sperimentazione di diverse tecniche statistiche;
- e) la definizione di un sistema di indicatori, anche in riferimento ai diversi modelli organizzativi ed agli obiettivi definiti, significativi per valutare l'adeguatezza dei servizi e consentire agli enti locali di migliorarli.

Ad oggi si dispone delle attribuzioni di fabbisogno definitive per tutte le funzioni fondamentali, anche se rimangono da verificare i risultati relativi alla gestione dei rifiuti e la stessa opportunità di pervenire a valutazioni sui fabbisogni standard del TPL, non essendo stata ancora risolta la questione attinente la competenza. In ogni caso rileva osservare come solamente per le funzioni di polizia locale sia stato portato a conclusione l'iter di approvazione del relativo dpcm.

Infatti, il quadro metodologico al momento disponibile, sebbene giunto quasi al completamento per tutte le funzioni fondamentali, presenta ancora alcune lacune su cui l'Anci ha chiesto gli opportuni approfondimenti, determinando al momento l'espressione di parere negativo in COPAFF.

Anche per questa ragione si rende necessario fare alcune precisazioni sulla tempistica di approvazione dei fabbisogni e richiamare l'attenzione su alcune criticità metodologiche e su alcuni ipotizzati usi alternativi degli esiti dell'analisi già rilevati in questa sede in altre occasioni istituzionali ma che sembra opportuno ricordare.

### **Precisazioni sulla tempistica**

Il decreto legislativo n. 216 del 2010 prevede che con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri siano adottate le note metodologiche e i fabbisogni standard delle singole funzioni fondamentali.

Sebbene il summenzionato decreto legislativo nel definire l'iter di approvazione delle note metodologiche faccia riferimento al complesso dei fabbisogni standard per tutte le funzioni fondamentali, in passato si è proceduto all'approvazione della prima funzione fondamentale analizzata, ovvero quella relativa alle Funzioni di Polizia locale. Tale scelta trovava giustificazione sul percorso inizialmente previsto di adozione graduale dei fabbisogni standard, che contemplava un'applicazione di 2 funzioni per anno a partire dal 2012.

Venuta meno questa esigenza, la scelta di predisporre un altro Dpcm per l'adozione dei fabbisogni standard relativi alle Funzioni generali appare poco condivisibile, fermo restando il parere tecnico inizialmente favorevole circa il merito della Nota metodologica proposta da SOSE, che ha già avuto una prima approvazione in sede di confronto tecnico dagli esperti di IFEL.

Alla luce del mutato scenario, ma anche in virtù delle considerazioni di seguito esposte, emerse nell'ambito degli approfondimenti tecnici avuti negli scorsi mesi, **si propone un ritorno all'impianto iniziale che prevede l'approvazione dei fabbisogni standard alla fine del percorso di analisi, ovvero una volta che tutte le note metodologiche saranno predisposte.** Ciò è peraltro coerente con l'impostazione metodologica adottata che, così come riportato anche nelle note metodologiche sottoposte all'attenzione della Conferenza Stato-Città, prevede un possibile utilizzo

dei fabbisogni standard per la costruzione di un meccanismo di perequazione solo quando tutti i fabbisogni standard relativi al complesso delle funzioni fondamentali saranno calcolati.

In questa ottica è doveroso ricordare che le scelte metodologiche applicate nel corso degli anni di rilevazione sono state guidate da diversi elementi di inevitabile transitorietà che ora devono essere rivisti alla luce delle informazioni acquisite sul complesso delle funzioni fondamentali dei Comuni. Le scelte allora validate hanno risentito di diverse criticità legate alla somministrazione dei Questionari in modo graduale, ovvero con la raccolta dei dati nei diversi anni per coppie di funzioni.

In complesso, si tratta di criticità connesse ad una messa a punto finale di quanto sinora prodotto. Nondimeno è una messa a punto imprescindibile, in assenza della quale l'intera iniziativa potrebbe prestare il fianco ad attacchi interessati e pretestuosi. Sono punti di debolezza sicuramente aggiustabili, ma che allo stato attuale possono aprire falle importanti nei riguardi del complesso dell'iniziativa e comprometterne la reputazione scientifica.

### **Criticità metodologiche**

La prima criticità attiene alla contabilizzazione della spesa di un servizio facente parte della Funzioni Generali e cioè le cosiddette "Altre funzioni generali", che costituiscono il vero servizio di back office e governo dell'ente. A dispetto della denominazione si tratta di un servizio che assorbe quote importanti dell'intera spesa corrente.

Per un numero non secondario di comuni, nel Certificato di Conto Consuntivo tutto il salario accessorio viene attribuito alle poste contabili di questo servizio, rendendo così di scarso significato economico il relativo valore di spesa. In corso d'opera non è stato possibile apportare le correzioni del caso mentre allo stato attuale ciò è sicuramente fattibile. In assenza di questa correzione, i comuni con una spesa eccessiva rispetto allo standard sono proprio quelli che contabilmente appostano nelle "Altre funzioni generali" tutto il salario accessorio pagato dall'ente.

Va ricordato, infatti, che lo scaglionamento della rilevazione per diversi servizi ha fatto sì che la costruzione della spesa storica di riferimento degli "Altri Servizi Generali" potesse solo marginalmente tener conto di due aspetti peculiari dell'operazione di riclassificazione richiesta ai Comuni: eterogeneità nella contabilizzazione di poste di spesa del personale (trattamenti accessori) e non di personale (spese generali ma caratteristiche del servizio).

Si ricordi che garantire una buona qualità dei risultati per tali servizi è preconditione necessaria per ritrovare un'analogia qualità sul dato complessivo. A livello procapite il fabbisogno medio degli "Altri Servizi Generali" è pari a poco più di 200 euro, un valore decisamente più elevato di quello osservato nelle altre funzioni/servizi e che mediamente si situa tra i 40 e i 90 euro procapite.

Entrando nel dettaglio, si ha che la spesa storica di riferimento per gli "Altri Servizi Generali", così come costruita in sede di stima dei fabbisogni per tali servizi, può ancora contenere alcune spese di competenza di altre funzioni. Come già accennato in precedenza, questa caratteristica è legata al carattere di generalità che questo tipo di servizi possiedono e al fatto che una riclassificazione complessiva di tali spese richiede un elevato grado informativo, ottenibile solo alla fine del processo di rilevazione dei dati.

A ciò si aggiunge un elemento di indubbia rilevanza, ovvero il trattamento delle spese di personale con riferimento alla retribuzione accessoria dei dipendenti. In alcuni casi, tali spese sono contabilizzate nel Certificato di Conto Consuntivo tra i servizi degli "Altri Servizi Generali", ancorché riferite a dipendenti che svolgono attività attinenti funzioni comunali diverse da quelle generali<sup>1</sup>.

Una questione pressoché analoga, seppur di minore entità, investe anche alcune spese non di personale<sup>2</sup>. Per tali spese sempre in un'ottica di quadratura finale delle informazioni era stato predisposto un quadro di raccordo atto ad incrociare la funzione di contabilizzazione di tali spese con le informazioni richieste in ciascun Questionario (Quadro Q)<sup>3</sup>.

In base a quanto detto risulta chiaro che per una corretta valutazione della spesa storica degli "Altri Servizi Generali", la spesa di riferimento deve essere depurata: 1) Dalle spese di personale (in larga misura trattamento accessorio) contabilizzate in tali servizi ma relative a personale che svolge la propria attività per altre funzioni fondamentali comunali; 2) Dalle spese contabilizzate negli "Altri Servizi Generali" ma di competenza di altre funzioni fondamentali comunali.

Come descritto nel seguito, questo è solo l'aspetto più evidente della necessità di garantire un raccordo finale di coerenza fra i diversi servizi. In effetti vi è anche la questione di contabilizzazioni che fanno riferimento a due diverse annualità, e cioè 2009 (Polizia locale e Funzioni generali) e 2010 (restanti funzioni). Occorre esser certi che le riclassificazioni contabili restituiscano un valore finale complessivo identico, o comunque coerente, a quello di partenza .

---

<sup>1</sup> In generale, i Questionari approntati per singole funzioni/servizi riattribuiscono tali spese "importandole" dagli "Altri Servizi Generali". Specularmente, nella compilazione del Questionario FC01D, nella parte di competenza delle spese di personale, veniva invece esplicitamente richiesto agli enti di non indicare l'eventuale trattamento accessorio di personale addetto ad altre funzioni ma contabilizzato tra le spese di personale degli "Altri Servizi Generali". In corso d'opera sarebbe stato possibile utilizzare direttamente le spese di personale indicate nel Questionario degli "Altri Servizi Generali", ma questo avrebbe significato l'impiego di una impostazione diversa rispetto a quella di emendare il Certificato di Conto Consuntivo con i dati del Questionario. Si è preferito quindi rinviare al termine della raccolta di tutte le informazioni disponibili sulle funzioni fondamentali, una determinazione delle spese di personale degli "Altri Servizi Generali" più aderente alla spesa effettivamente sostenuta per tali servizi.

<sup>2</sup> I Questionari per singole funzioni/servizi riattribuiscono alle singole funzioni/servizi, "importandole", alcune spese proprie del servizio ma contabilizzate nelle Funzioni Generali di gestione, di amministrazione e di controllo.

<sup>3</sup> Anche in questo caso sarà necessario individuare delle regole di raccordo tra le due annualità di riferimento.

Va ricordato che le rilevazioni per singola funzione (servizio) sono state condotte sull'annualità immediatamente disponibile. Questa scelta ha fatto sì che mentre per le Funzioni di Polizia Locale e per le Funzioni Generali l'annualità di riferimento fosse il 2009, per le successive funzioni l'annualità di riferimento è risultata essere il 2010. Ai fini di una quadratura complessiva dei dati risulta quindi necessario esplicitare una modalità di raccordo tra le due annualità, nonché una proiezione con i dati più recentemente disponibili.

Le opzioni che possono essere adottate sono molteplici: dal più oneroso aggiornamento delle rilevazioni per l'anno 2010 (somministrazione dei questionari di Polizia Locale e delle Funzioni generali per l'annualità 2010), alla riparametrizzazione dei dati 2009 a quelli 2010 o alla riparametrizzazione del complesso dei dati a quelli più recentemente disponibili. In quest'ambito diventa, inoltre, utile verificare la coerenza complessiva tra le spese riclassificate impiegando ciascun Questionario e le spese di riferimento del Certificato di Conto Consuntivo. Giova ricordare che, se una perfetta coincidenza non è ottenibile a causa della doppia annualità, un principio di coerenza deve essere individuato<sup>4</sup>. A ciò si aggiunge che la legge delega e il decreto legislativo 216/2010 identificano tra le spese per funzioni fondamentali, il 70% delle spese relative alle funzioni generali di amministrazione, di gestione e di controllo. Va quindi validato l'aggregato a cui applicare questo 70%.

Un terzo profilo di criticità è riferibile alla necessità di garantire omogeneità di trattamento alle diverse variabili. E' auspicabile che grandezze importanti, utilizzate trasversalmente nelle funzioni di stima, siano soggette al medesimo trattamento applicativo.

In diversi casi, per ottenere quantificazioni di fabbisogno standard meno volatili fra i diversi comuni si è deciso di evitare valori estremi delle variabili che portano a tali quantificazioni, impiegando procedure di "normalizzazione". Il caso tipico è quello del costo degli affitti, desunto dagli archivi OMI dell'Agenzia del Entrate, grandezza per la quale nel corso dei lavori si è optato per una normalizzazione progressivamente più incisiva. A fronte della necessità di fornire ai Comuni un quadro chiaro e semplice dei principi applicativi, risulta del tutto sconsigliato presentare ad uno stesso Comune un valore OMI non omogeneo nelle diverse funzioni. Questioni non dissimili si presentano anche per il costo del lavoro.

---

<sup>4</sup> Analogamente qualsiasi confronto tra Certificato di Conto Consuntivo e spesa riclassificata deve tener conto di elementi di "lordizzazione" del costo utilizzati in sede di stima ma non includibili nella determinazione della spesa storica di riferimento (Cfr. Quadro U, asili nido).

In particolare, con riferimento all'OMI, si evidenzia che nel corso dell'attività è stato modificato il trattamento applicativo riservato. Questa variabile è stata utilizzata tra i regressori di: Polizia Locale, Ufficio Tecnico, Istruzione, Sociale, Asilo Nido e Territorio.

Nei questionari di Polizia Locale e Ufficio Tecnico la variabile OMI non è stata sottoposta ad alcun tipo di normalizzazione. Al contrario, in sede di applicazione della Funzione di Istruzione sono state adottate delle scelte metodologiche differenti. Nello specifico, per mitigare il forte impatto generato da tale variabile sulla stima complessiva è stata proposta una normalizzazione alla mediana per classi dimensionali e per regione. A questa scelta è seguita poi un'ulteriore normalizzazione, ovvero si è deciso di tagliare queste mediane al 90esimo percentile complessivo.

La scelta è abbastanza decisiva ed illustra la rilevanza delle opzioni adottabili in applicazione. E' evidente che l'utilizzo di un riferimento applicativo piuttosto che un altro porta a dei risultati in termini di fabbisogno assegnato differenti. Ad esempio, nel caso della Funzione di Istruzione, se a Roma venisse riconosciuto il dato effettivo sulle locazioni immobiliari il fabbisogno assegnato per bambino in età sarebbe pari a 1600 euro. L'applicazione che invece assegna mediana e taglio al 90° percentile porterebbe tale fabbisogno assegnato a 1400 euro. Una scelta decisamente non trascurabile.

Analogamente a quanto osservato per i dati OMI, l'idea di impiegare un criterio di ponderazione tra il costo del lavoro interno e esterno è un altro tipico esempio di come è stata affinata nel corso degli anni la modalità di trattamento di alcune variabili. Nel corso dell'attività, infatti, è stato modificato non solo il trattamento applicativo riservato al **costo del lavoro** ma anche la scelta e la costruzione di tale variabile (costo interno, esterno o misto).

Nello specifico, il riferimento è al costo del lavoro interno specifico per i diversi servizi delle Funzioni Generali e per la Polizia Locale, alle retribuzioni del complesso del settore privato per la Funzione di Istruzione, alle retribuzioni ponderate (interno e esterno) per il Sociale, l'Asilo nido, l'Ambiente (netto rifiuti) e la Viabilità (netto Tpl), alle retribuzioni del settore trasporti per la funzione relativa al Tpl.

Anche dal punto di vista applicativo sono state seguite scelte diverse. Da segnalare, in particolare, l'utilizzo di un numero differente di classi dimensionali per la determinazione del valore mediano lungo le diverse funzioni. A tal proposito si confronti, ad esempio, il numero classi dimensionali per la Polizia Locale (8), per le Funzioni Generali (12) rispetto alle successive funzioni (10).

Molte delle criticità sopra esposte emergono in tutta la loro rilevanza appena si ponga mente al fatto che contemporaneamente all'applicazione dei coefficienti di riparto i singoli enti devono esser posti in grado di capire come origina il proprio divario fra valore di fabbisogno assegnato e valore

storico, in ordine alle diverse funzioni. Sulla base delle criticità appena descritte, ci si troverebbe così a dover motivare da un lato spese attribuite alle "Altre funzioni generali" anomale e dall'altro grandezze esogene attribuite in sede applicativa in modo disomogeneo fra le diverse funzioni.

In generale, non vale l'osservazione di buon senso che in aggregato molte delle eventuali distonie tendono a compensarsi. E questo per diversi motivi:

- i) Rilevanti anomalie nei dati storici producono stime potenzialmente distorte
- ii) Gli enti penalizzati indebitamente in un servizio ove si concentrano molte risorse non necessariamente recuperano negli altri
- iii) Esigenze di compliance rendono necessaria la coerenza per singolo servizio.

A quest'ultimo proposito va rilevato che dati i tempi di chiusura dell'operazione non è stato possibile organizzare con i Comuni momenti di raccolta degli eventuali feed-back in ordine ai risultati finali complessivi. Questa attività avrebbe senza dubbio innalzato il grado di compliance da parte degli enti che sono i destinatari finali dell'intera operazione.

Ciascun ente in presenza di minori attribuzioni finanziarie deve essere messo in grado di capire dove sono le eventuali inefficienze gestionali da cui emerge una spesa storica maggiore del fabbisogno, laddove tale divario può invece originare da una scelta di erogare maggiore quantità e/o qualità del servizio stesso. E' sicuramente questo il motivo prevalente che ha spinto il legislatore a prevedere non un unico fabbisogno di ente, quanto attribuzioni per singola funzione.

A questa esigenza di disporre di elaborazioni convincenti per singolo servizio se ne affianca un'altra, cioè quella di verificare come queste singole funzioni si compongano nel quadro generale. Ciò significa, come più volte sottolineato dal gruppo di lavoro IFEL, che l'approvazione dei risultati per singola funzione è necessariamente condizionata alla disponibilità di un quadro complessivo assestato, ove confluiscono le elaborazioni complete delle diverse funzioni.

### **L'uso alternativo dei fabbisogni standard**

Infine, l'incertezza in merito all'utilizzo degli esiti dell'analisi sino ad oggi realizzata per un impiego diverso da quello previsto dalla norma di riferimento dà lo spunto per ulteriori considerazioni.

Prioritariamente, si esprime il massimo disappunto rispetto a queste eventuali scelte, segnalando come l'intera costruzione dei fabbisogni standard sia stata realizzata con il fine ultimo di alimentare un sistema di perequazione che ridisegnasse il sistema di allocazione delle risorse tra gli enti, sia quelle proprie (capacità fiscale), sia quelle erogate dallo Stato centrale. L'assegnazione di un fabbisogno standard non equivale all'attribuzione di un ranking di efficienza o al giudizio di

merito circa la robustezza finanziaria di un ente. Essa riguarda una parte della più complessa valutazione delle risorse a disposizione di ciascun comune rispetto alle esigenze del territorio in cui opera, che al momento si trova in una fase molto arretrata, per effetto essenzialmente delle incertezze sul versante dell'IMU e sui criteri con cui ripartire i sacrifici di finanza pubblica, prim'ancora che tra i singoli enti, tra i diversi comparti della Pubblica amministrazione.

I rischi di un uso alternativo dei fabbisogni standard sono più che concreti e trovano riscontro in diverse norme. Nella scorsa legge di stabilità era stata prospettata l'idea di ripartire il taglio della spending review secondo i fabbisogni standard. Nell'attuale legge di stabilità per il 2014 si prevede invece di ripartire il 10% dell'FSC secondo i fabbisogni standard.

Per quanto riguarda la prima ipotesi, si richiamano le critiche mosse dall'ANCI sul fatto che spostando il criterio di riparto di un taglio di risorse dalla capacità fiscale ai fabbisogni standard, non si tiene per nulla conto della prima, finendo per penalizzare gli enti che usano la leva fiscale per garantire maggiori servizi ai cittadini. Essendo la stima realizzata sulla base della spesa lorda, gli eventuali scarti dallo storico consentono solo in via approssimativa di tenere conto delle diverse capacità fiscali, ovvero non si riesce a distinguere quanto della maggiore spesa rispetto allo standard è finanziata attraverso lo sforzo fiscale. È facile capire come questo possa generare dei gravi danni all'esercizio dell'autonomia finanziaria. Infatti, a parità di scarto, se si tagliano i fondi ad un Comune perché maggiormente dotato di risorse finanziarie (alto reddito pro capite dei residenti, presenza di grossi stabilimenti, etc..) è un conto, ma se lo si fa perché ha aumentato l'addizionale per finanziare un miglior servizio per i suoi cittadini allora il fatto è molto grave, perché genererebbe un'esportazione della leva fiscale da un ente all'altro, che è la principale violazione dell'autonomia fiscale locale.

Per avere un'idea dei possibili esiti di un'applicazione alternativa dei fabbisogni standard, nella tabella sottostante è riportato il confronto tra la distribuzione dei tagli sinora comminati ai Comuni nell'ultimo triennio con quella che si sarebbe avuta qualora lo stesso importo fosse stato ripartito secondo la logica dei fabbisogni standard.

A livello di aggregazione regionale, in quasi metà dei casi ci sarebbero stati tagli inferiori a quanto avvenuto, con Lombardia, Piemonte e Veneto tra le regioni più avvantaggiate, mentre tra quelle che sarebbero state penalizzate spiccano i casi di Abruzzo, Emilia Romagna e Toscana. Nel riparto macro-territoriale il passaggio dal criterio adottato a quello dei fabbisogni standard avrebbe generato un minor taglio di circa 450 milioni per i comuni del Nord a carico di quelli del Centro e del Sud (essenzialmente dell'Abruzzo).

<b>Confronto tra criteri di riparto dei tagli (euro)</b>			
		<u>Fabbisogni</u>	<u>Taglio cumulato</u>
<b>Regioni</b>		<u>standard</u>	<u>risorse 2010-13</u>
PIEMONTE		-248.138.698	-435.218.658
LOMBARDIA		-722.919.359	-1.056.087.230
VENETO		-267.556.303	-457.933.947
LIGURIA		-230.225.166	-227.177.289
EMILIA ROMAGNA		-724.450.767	-463.981.037
TOSCANA		-537.687.324	-419.377.721
UMBRIA		-91.255.726	-94.714.844
MARCHE		-123.937.927	-146.007.525
LAZIO		-958.544.704	-872.567.553
ABRUZZO		-388.516.333	-124.069.884
MOLISE		-6.317.728	-24.731.319
CAMPANIA		-615.018.805	-606.282.496
PUGLIA		-448.876.891	-402.684.083
BASILICATA		-80.438.578	-48.937.374
CALABRIA		-87.700.611	-151.813.961
<b>Aree territoriali</b>			
NORD		-2.193.290.293	-2.640.398.162
CENTRO		-1.711.425.681	-1.532.667.643
SUD		-1.626.868.947	-1.358.519.116

Per quanto attiene, invece, la previsione normativa di ripartire il 10% dell'FSC secondo il criterio dei fabbisogni standard, anche qui si ripropone il problema di scollegare il criterio di riparto dall'effettiva natura del fondo da ripartire, ma non solo. Per quanto riguarda l'FSC c'è anche il problema che diversi Comuni non devono "prendere" dal fondo, ma devono restituire. Questo ovviamente non è più possibile, almeno per il 10% sottoposto a fabbisogni standard, visto che applicando coefficienti di riparto positivi, tutti gli enti "tirano" risorse dal fondo. Ci sarebbe anche il problema dei comuni delle regioni a statuto speciale del Sud, per i quali non esistono i fabbisogni standard, ma partecipano all'attribuzione dell'FSC, ma al momento lo si può trascurare.

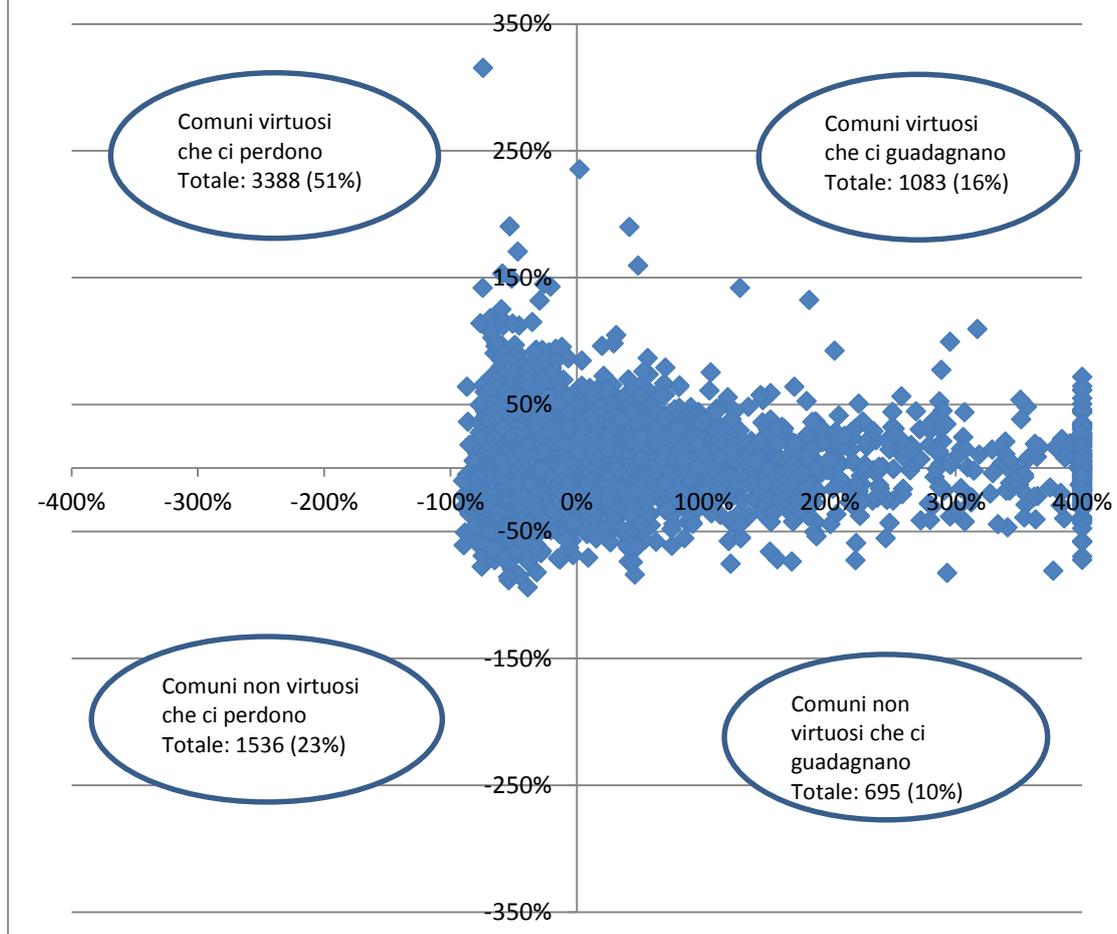
La simulazione sotto riportata chiarisce in modo inequivocabile il rischio di effetti paradossali connessi a questa recente scelta legislativa. Nella tabella sono posti a confronto la distribuzione del 10% del fondo secondo il criterio dei fabbisogni standard e secondo quello scelto l'anno scorso.

<b>Confronto tra criteri di riparto dell'FSC (euro)</b>			
<b>Regioni</b>		<u>Fabbisogni standard</u>	<u>Criterio 2013</u>
PIEMONTE		53.312.288	49.634.789
LOMBARDIA		113.335.628	97.056.020
VENETO		52.933.015	46.106.527
LIGURIA		21.114.609	12.426.239
EMILIA ROMAGNA		53.905.868	49.263.617
TOSCANA		44.364.046	37.430.798
UMBRIA		10.059.865	13.474.222
MARCHE		16.991.733	18.686.913
LAZIO		79.564.716	23.192.224
ABRUZZO		14.107.308	15.511.686
MOLISE		3.374.658	5.040.201
CAMPANIA		58.920.706	118.080.818
PUGLIA		38.961.520	47.048.405
BASILICATA		5.766.011	13.062.571
CALABRIA		19.998.917	40.695.857
<b>Aree territoriali</b>			
NORD		294.601.407	254.487.192
CENTRO		150.980.361	92.784.156
SUD		141.129.119	239.439.538

Ma un'analisi più di dettaglio, che mette in relazione i comuni che ci perdono o guadagnano rispetto alla loro natura di "virtuosi" o "non virtuosi", misurata, rispettivamente, da una spesa storica inferiore o superiore al fabbisogno standard, fa emergere il paradosso.

Di fatti, nel passaggio da criterio 2013 a fabbisogni standard, il 74% di questi ci perde, mentre il 26% ci guadagna. Tra i primi il 51% sono comuni virtuosi, mentre solo il 23% sono non virtuosi. Tra quelli che ci guadagnano, il 16% sono virtuosi, ma almeno il 10% del totale non lo sono. In sostanza, il 61% dei Comuni ottiene un risultato contrario a quello desumibile dalla sua natura, ovvero ci perde se è virtuoso e ci guadagna se non lo è, mentre solo per il 39% dei casi il risultato è allineato: ci perdono i non virtuosi e ci guadagnano i virtuosi!

## La relazione tra "virtuosità" e riparto FSC



In conclusione, si suggerisce di porre sin d'ora la questione dell'utilizzo di tali dati per finalità diverse da quella della costruzione di un efficiente ed equo modello di perequazione delle risorse dei Comuni.

## **Armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi**

La legge n. 42 del 2009 ha indicato il percorso da seguire per la riforma della contabilità, stabilendo i seguenti principi:

- ✓ adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- ✓ adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite;
- ✓ adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune;
- ✓ affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;
- ✓ raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi;
- ✓ definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le Amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;
- ✓ definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi Enti territoriali;
- ✓ individuazione del termine entro il quale Regioni ed Enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni in caso di mancato rispetto di tale termine.

Il percorso delineato dalla Legge Delega, in una prima fase, ha portato all'approvazione del decreto legislativo n. 118 del 23 giugno 2011 avente ad oggetto: "Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti, a norma degli art. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42"

Le principali novità introdotte dal decreto riguardano:

- il metodo di contabilizzazione scelto per gli enti locali;
- gli schemi di bilancio;

- il piano integrato dei conti.

Dal punto di vista operativo, invece, al fine di verificare l'efficacia del nuovo sistema contabile è stato previsto un innovativo procedimento "dal basso" di adeguamento delle norme previste nel decreto attraverso una disciplina provvisoria, oggetto di una sperimentazione operata da tutti i soggetti coinvolti dalla riforma.

Conseguentemente agli esiti dell'avvenuta sperimentazione, tutti i principi contabili approvati dal decreto legislativo n. 118 del 2011 sono stati rivisti, gli Enti sperimentatori hanno, dunque, contribuito attivamente e in modo rilevante alla definizione corretta degli adempimenti connessi al passaggio dall'attuale sistema contabile a quello delineato dalla riforma.

Ad oggi, le risultanze dell'attività di sperimentazione, così come previsto dal decreto legislativo attuativo delle delega, hanno portato alla predisposizione di un decreto, attualmente in fase di approvazione, che apporta correttivi alla disciplina della riforma contabile.

A tal proposito, l'Associazione pur riconoscendo l'elevata qualità dei risultati fino ad ora raggiunti e la serietà dell'approccio metodologico ha evidenziato, nelle sedi istituzionali a ciò deputate, alcune proposte migliorative del testo del decreto correttivo il cui accoglimento è condizione necessaria al prosieguo del cammino della riforma contabile.

Ciò in quanto le difficoltà derivanti dall'impatto delle manovre che si sono succedute a carico dei comuni ha reso sempre più difficile la gestione finanziaria dei bilanci, quindi l'introduzione della nuova contabilità deve necessariamente essere accompagnata da misure di sostegno alla sostenibilità dei conti e di semplificazione, in particolar modo per i comuni di minore dimensione demografica.

In particolare le proposte riguardano le seguenti problematiche:

- Il riaccertamento dei residui e l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità possono comportare una situazione di disequilibrio esclusivamente derivante dalla modifica delle modalità di contabilizzazione delle entrate e delle spese stabilite nei nuovi principi contabili. E' necessario far sì che, nelle more di una verifica complessiva derivante dall'applicazione dei nuovi principi, l'eventuale disavanzo derivante dall'applicazione delle nuove regole contabili possa essere assorbito in un orizzonte temporale coerente con le reali possibilità degli enti di ristabilire l'equilibrio economico e finanziario nel rispetto dei nuovi principi contabili: il limite proposto per il rientro dell'eventuale disavanzo non può essere superiore al 10% annuo.

- La riforma introdotta dal decreto legislativo n.118 del 2011 e il DPCM 28 dicembre 2011 impone agli enti locali la redazione del bilancio consolidato con un ampio perimetro di consolidamento. A tal proposito, pur riconoscendo l'esigenza di consolidare i dati dell'ente con quelli delle proprie società, si ritiene necessario procedere con una graduale applicazione degli adempimenti previsti dal DPCM, la cui portata è del tutto nuova ed innovativa per gli enti locali. Si ritiene quindi per gli enti in sperimentazione di limitare le società da consolidare, in particolare non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati..
- Il termine per l'approvazione del bilancio consolidato è fissata al 30 giugno. Si propone la proroga dei termini al 30 settembre dell'approvazione del bilancio consolidato per consentire agli enti di consolidare i bilanci delle società definitivamente approvati dai rispettivi organi.
- Una gestione dell'esercizio provvisorio più flessibile. E' necessario consentire di poter utilizzare l'eventuale margine di impegno non utilizzato nel mese precedente, sui mesi successivi, consentendo così una gestione dell'esercizio provvisorio più flessibile rispetto all'attuale disciplina. Ad oggi, infatti, si può impegnare ogni mese un dodicesimo del bilancio senza poter utilizzare l'eventuale spazio non utilizzato il mese (o i mesi) successivo.
- Si propone infine, in coerenza con quanto disciplinato per i disavanzi regionali derivanti dalla Sanità, di poter accertare le risorse destinate al ripiano del disavanzo nello stesso anno in cui tale disavanzo emerge.

Quest'ultimo punto in particolare offre lo spunto per una riflessione più generale circa l'esigenza di coordinamento che una riforma di tale portata richiedeva e che, in concreto, si è spesso dimostrata carente sia per quello che riguarda l'adeguamento delle amministrazioni centrali all'esigenza di armonizzazione dei sistemi contabili, adeguamento, ad oggi, ancora una volta rinviato, sia per quello che riguarda il coordinamento tra i diversi soggetti coinvolti nell'attuazione delle disposizioni del decreto legislativo n. 118 del 2011.

