

## STRUTTURA E MECCANISMI NELLA GESTIONE DELLE ENTRATE DEGLI ENTI LOCALI

### Spunti critici dalla legge 142/90 all'armonizzazione dei conti pubblici

*A cura di Franco Gaboardi*

Sul piano dell'assetto normativo degli enti locali, l'8 giugno 1990, con l'approvazione della legge n. 142 di riforma dell'ordinamento delle autonomie locali, sono stati dettati i principi dell'ordinamento dei comuni e delle province e le funzioni. In particolare:

- ❑ riconoscimento in capo agli enti locali del potere di emanare il regolamento di contabilità (inteso come espressione della loro autonomia e della eterogeneità di ciascuna comunità) che non va interpretato come rinuncia dello Stato a disciplinare la materia contabile perché l'art. 55 al primo comma espressamente ribadisce che "l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è riservato alla legge dello Stato";
- ❑ enunciazione, all'art. 55, di principi generali inerenti il sistema finanziario e contabile locale cui la futura legge dello Stato avrebbe dovuto attenersi in sede di riforma organica della finanza locale, restando frattanto in vigore la normativa che regolava a quel momento la materia (art. 59, 5 co.);
- ❑ per quel che riguarda l'ordinamento della finanza locale, è stato dato avvio ad un processo teso a ridurre la dipendenza degli enti locali dai fondi trasferiti dallo Stato.

In particolare, le disposizioni di principio hanno evidenziato una certezza delle risorse (imposte proprie, addizionali e compartecipazioni a imposte erariali o regionali, tasse e diritti per servizi pubblici, trasferimenti erariali, trasferimenti regionali, altre entrate propri, anche di natura patrimoniale, risorse per investimenti e altre entrate – art. 54, 4 co.) costituendo presupposto ineliminabile per assicurare un adeguato e consapevole sviluppo delle autonomie locali e hanno confermato l'indirizzo cui il legislatore statale si era attenuto negli anni precedenti, accentuando però nel rapporto con la finanza trasferita il ruolo prioritario della finanza autonoma, in quanto espressiva del potere di autodeterminazione delle comunità locali, che si traduce nella prevista attribuzione di entrate proprie. La determinazione delle tariffe e dei corrispettivi concernenti l'utilizzo dei servizi pubblici a domanda individuale è stata rimessa agli stessi enti locali, fermo restando che, ove lo Stato o le Regioni "prevedano per legge casi di gratuità nei servizi di competenza dei Comuni e delle Province ovvero fissino prezzi e tariffe inferiori al costo effettivo della prestazione, debbono garantire agli enti locali risorse finanziarie compensative". Per il resto, l'art. 54 precisa che:

- ❑ i trasferimenti erariali devono garantire i servizi locali indispensabili, mentre le entrate fiscali degli enti locali (in quanto fonti integrative rispetto alle contribuzioni erariali) vanno destinate al finanziamento di servizi pubblici ritenuti necessari per lo sviluppo della comunità, introducendosi così una non meglio precisata distinzione che parrebbe attribuire alla finanza autonoma locale un ruolo propulsivo onde fornire alla collettività nuovi servizi, ma anche assicurare il raggiungimento di livelli più adeguati nei servizi indispensabili;
- ❑ la ripartizione dei trasferimenti erariali deve comunque aver luogo "in base a criteri obiettivi che tengano conto della popolazione, del territorio e delle condizioni socio-economiche, nonché in base ad una perequata distribuzione delle risorse che tenga conto degli squilibri di fiscalità locale";
- ❑ per fronteggiare situazioni eccezionali lo Stato si riserva la facoltà di assegnare specifici contributi;
- ❑ onde contribuire alla politica degli investimenti degli enti locali per la realizzazione di opere pubbliche di preminente interesse sociale ed economico, la legge prevede la istituzione di un fondo nazionale ordinario,

mentre un fondo nazionale speciale vale a finanziare con criteri perequativi gli investimenti destinati alla realizzazione di opere pubbliche in aree o per situazioni definite dalla legislazione statale;

- ❑ l'ammontare complessivo dei trasferimenti e dei fondi (ordinario e speciale) va determinato in base a parametri fissati dalla legge per ciascuno degli anni previsti dal bilancio pluriennale dello Stato e non è ridicibile nel triennio: ciò con l'evidente intento di assicurare agli enti locali maggiore certezza sulla presumibile consistenza dei trasferimenti a valere sui singoli esercizi finanziari;
- ❑ gli oneri necessari all'esercizio delle funzioni trasferite o delegate dalle Regioni devono essere integralmente coperti, stabilendo un raccordo istituzionale e permanente fra strumenti regionali di programmazioni e finanziamento dei corrispondenti interventi dell'ente locale. Infatti, "le Regioni concorrono al finanziamento degli enti locali per la realizzazione del piano regionale di sviluppo e dei programmi di investimento"; nel contempo, è sulla base di programmi regionali che vanno distribuite a Comuni e Province le risorse per spese di investimento previste da leggi settoriali dello Stato e, per altro verso, le stesse vanno attribuite dalle Regioni, in relazione al costo di gestione dei servizi. Nulla viene, invece, specificamente precisato in ordine agli oneri derivanti dall'esercizio di funzioni trasferite o delegate da parte dello Stato, per quanto in base all'art. 10, 3 co., l'affidamento con legge di ulteriori funzioni amministrative per servizi di competenza statale importi obbligatoriamente la regolazione anche dei relativi rapporti finanziari, onde assicurare agli enti locali le risorse all'uopo necessarie.

In materia finanziario contabile non ci sono elementi di decisa innovazione, limitandosi a fissare alcuni principi ai commi 3, 4 e 7 dell'art. 55 secondo cui il bilancio è corredato da una relazione revisionale e programmatica e dal bilancio pluriennale di durata pari a quello della regione di appartenenza che consentano la lettura per programmi, servizi e interventi e una relazione al conto consuntivo che permetta di esprimere le valutazioni di efficacia dell'azione in rapporto ai programmi e ai costi sostenuti.

L'innovazione significativa si è avuta sul tema della revisione economico-finanziaria. Nata per valutare e stimolare l'economicità e il buon andamento delle gestioni, l'art. 30 t.u. legge comunale e provinciale del 1934 (R.D. 12 febbraio 1911, n. 297) già contemplava un collegio di tre revisori (scelti tra i consiglieri comunali o provinciali, ma estranei alla Giunta), senonché, nel corso degli anni, l'attività dei revisori si è trasformata, sostanzialmente, nel controllo finanziario di legittimità. L'art. 57 della legge 142/90 ha fissato la disciplina della revisione economico-finanziaria negli enti locali, enfatizzando opportunamente il ruolo collaborativo e di stimolo del collegio nei confronti dell'amministrazione di riferimento. A tal fine, l'organo di revisione collabora con il Consiglio nella sua funzione di indirizzo e di controllo secondo lo Statuto ed il regolamento avanzando anche rilievi e proposte tendenti a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione, esprime pareri sulla proposta di bilancio previsionale, sui documenti allegati e sulle variazioni di bilancio operando ogni opportuna verifica sull'attendibilità delle relative previsioni, vigila sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, predispose la relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto, riferisce immediatamente al Consiglio ove accerti gravi irregolarità nella gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali in relazione alla configurazione di ipotesi di responsabilità. La L. 142/90 provvedeva, anche, a numerose abrogazioni espresse (regolamento del 1911, salvo alcuni artt. – T.U. del 1915, salvo alcuni artt. – T.U. del 1934, salvo alcuni artt.) oltre a farsi carico, all'art. 64, di abrogare tutte le norme incompatibili con la legge stessa. Affidava al Governo il compito di emanare "un testo unico di tutte le disposizioni rimaste in vigore in materia di ordinamento degli enti locali".

La riforma dell'ordinamento della finanza locale è stata avviata con la legge delega 23 ottobre 1992, n. 421, in conseguenza della quale, per quanto concerne i nuovi principi contabili in materia di bilanci e programmazione

finanziaria, di gestione delle entrate e delle spese, di programmazione e attivazione degli investimenti, di rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione, di risanamento finanziario, sono stati emanati:

- ❑ D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e successive modificazioni e integrazioni (istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili (ICI).
- ❑ D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 (ha istituito ridefinendo l'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni; la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP); la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni.
- ❑ D. Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77, così come modificato e integrato con il D. Lgs. 11 giugno 1996, n. 336 e con la legge 15 maggio 1997, n. 127 (introduzione, in forma graduale e progressiva, di un sistema di contabilità economica).

In questo modo, l'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è destinato ad essere, se pur gradatamente, adeguato al divenire dell'assetto organizzativo e funzionale, così come delineato nei suoi tratti essenziali dalle legge 142 del 1990 (incremento delle entrate proprie e diminuzione dei trasferimenti) e dal D.Lgs. 29 del 1993 (controllo di gestione), e a meglio corrispondere alla effettiva capacità operativa dell'ente di riferimento, tenuto conto degli obiettivi da realizzare e della loro compatibilità con le risorse disponibili.

Il D. Lgs. 77/1995 contiene, al capo I, le seguenti disposizioni in cui stabilisce i principi generali dell'ordinamento finanziario e contabile che si applicano alle attività di programmazione finanziaria, di previsione, di gestione, di rendicontazione di investimento e di revisione, nonché alla disciplina del dissesto.

- ❑ Potestà regolamentare: con il regolamento di contabilità ciascun ente applica i principi contabili con modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità, ferme restando le disposizioni previste dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema finanziario e contabile. Esso stabilisce le norme relative alle competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione preposti alla programmazione, adozione ed attuazione dei provvedimenti di gestione che hanno carattere finanziario e contabile, in armonia con le disposizioni dell'ordinamento delle autonomie locali, del decreto e delle altre leggi vigenti.
- ❑ Servizio finanziario: con il regolamento di contabilità gli enti locali disciplinano l'organizzazione del servizio finanziario, o di ragioneria o qualificazione corrispondente, secondo le dimensioni demografiche e l'importanza economico-finanziaria dell'ente. Al servizio e' affidato il coordinamento e la gestione dell'attività finanziaria. E' consentito stipulare apposite convenzioni tra gli enti per assicurare il servizio a mezzo di strutture comuni. Il responsabile del servizio finanziario di cui all'articolo 55, comma 5, della legge 8 giugno 1990, n. 142, si identifica con il responsabile del servizio o con i soggetti preposti alle eventuali articolazioni previste dal regolamento di contabilità, a cui compete la verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale e la verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese. Effettua le attestazioni di copertura della spesa, in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata, esprimendo i pareri di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione e di determinazioni dirigenziali. Segnala al legale rappresentante dell'ente, al Segretario ed all'organo di revisione il costituirsi di situazioni derivanti dalla gestione delle entrate o delle spese correnti non compensabili da maggiori entrate o minori spese tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio.

Lo stesso regolamento prevede l'istituzione di un servizio di economato, cui viene preposto un responsabile, per la gestione di cassa delle spese di ufficio di non rilevante ammontare.

Il Decreto, proseguendo nella progressiva “privatizzazione” del pubblico impiego e più in generale, in un graduale avvicinamento a modelli aziendalistici di contabilità, ha introdotto alcune novità nelle principali attività degli enti locali. In materia di bilancio e programmazione finanziaria: il bilancio è redatto in termini di competenza; una nuova articolazione del bilancio di previsione, più snello e leggibile, in particolare, la parte entrata del bilancio è ordinata in titoli, categorie e risorse in relazione, rispettivamente, alla fonte di provenienza, alla tipologia ed alla specifica individuazione dell’oggetto, mentre la parte spesa in titoli, funzioni, servizi ed interventi, avendo rispettivamente riguardo ai principali aggregati economici, alle funzioni dell’ente, ai singoli uffici che gestiscono un complesso di attività e alla natura economica dei fattori produttivi nell’ambito di ciascun servizio.

Al fine di garantire la realizzazione degli obiettivi programmati, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento della pubblica amministrazione e la trasparenza dell'azione amministrativa, gli enti locali applicano il controllo di gestione anche secondo le modalità stabilite dal decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29. Il controllo di gestione è la procedura diretta a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l'analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'organizzazione dell'ente, l'efficacia, l'efficienza ed il livello di economicità nell'attività di realizzazione dei predetti obiettivi.

Il rendiconto della gestione (la cui deliberazione compete all’organo consiliare dell’ente entro il 30 giugno dell’anno successivo, tenuto conto della relazione dell’organo di revisione) comprende il conto del bilancio, il conto economico e il conto del patrimonio. Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato contabile di gestione e di amministrazione in termini di avanzo, pareggio o disavanzo. Il conto economico comprende gli accertamenti e gli impegni del conto del bilancio opportunamente rettificati, e gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio, ma che incidono sulla gestione dell’ente locale. I dati conseguenti sono riepilogati nel c.d. prospetto di conciliazione che, partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio, raggiunge il risultato finale economico. Il conto del patrimonio riporta i risultati della gestione patrimoniale ed evidenzia la consistenza del patrimonio al termine dell’esercizio e le variazioni intervenute nel corso di esso rispetto alla consistenza iniziale. In tal modo, è possibile verificare in base alle risultanze dell’inventario l’incidenza della gestione sulla consistenza del patrimonio.

Gli investimenti: quale che sia la fonte di finanziamento (entrate correnti destinate per legge agli investimenti, avanzi di bilancio, entrate conseguenti all’alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni, entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle Regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, altre forme di ricorso al mercato finanziario, le spese di investimento devono trovare copertura nel bilancio pluriennale. Il ricorso all’indebitamento, ammesso unicamente per la realizzazione degli investimenti, è consentito solo in presenza della preventiva approvazione del rendiconto dell’esercizio del penultimo anno precedente a quello in cui si procede all’indebitamento, nonché dell’avvenuta deliberazione del bilancio annuale nel quale sono inserite le relative previsioni.

Il servizio di tesoreria provvede all’effettuazione di tutte le operazioni inerenti alla gestione finanziaria dell’ente locale e alla riscossione dell’entrata, al pagamento delle spese.

La gestione delle entrate e delle spese degli enti locali si articola attraverso fasi ben definite finalizzate alla corretta realizzazione dell’iter procedurale di entrata e di spesa dal punto di vista sia contabile che amministrativo. Inoltre essa è finalizzata alla regolare imputazione e registrazione contabile dei diversi fatti di gestione. Uno degli obiettivi di una disciplina puntuale delle fasi contabili dell’entrata e della spesa è quello di eliminare il ricorrente problema di effettuare accertamenti ed impegni che spesso non corrispondono ai reali crediti e debiti, con la conseguenza di creare uno scollamento evidente con la contabilità finanziaria. Tale procedura è essenziale e prodromica alla tenuta della

contabilità economica, dato che le informazioni relative ai proventi e ai costi possono essere assunte dagli accertamenti e dagli impegni solo se questi due ultimi atti gestionali del bilancio stanno a significare reali ed oggettivi crediti e debiti. Tale prassi, consolidatasi negli enti locali, di effettuare accertamenti ed impegni non corrispondenti a reali crediti e debiti, soltanto per rappresentare contabilmente un'azione da intraprendere, per l'entrata, o una decisione di spesa non ancora definita nel suo preciso ammontare conduceva a una gestione finanziaria non corretta, allontanando sempre di più la contabilità finanziaria dall'effettiva gestione e dal principio della competenza finanziaria, secondo il quale i fondi stanziati in bilancio sono utilizzati per effettuare i servizi dell'esercizio di riferimento. Diversamente dal procedimento di spesa, le fasi procedurali dell'entrata seguono una disciplina meno rigida per due ordini di motivi. Una prima motivazione è dovuta alla necessità, per la procedura della spesa, di rispettare l'ordine cronologico delle fasi, cosa che non è invece richiesta per l'entrata; la seconda risiede nelle limitazioni imposte dalle previsioni di bilancio. Lo stanziamento di spesa, infatti, costituisce un limite rigido alla possibilità di impegno. Per le entrate l'iter procedurale è molto più flessibile, invece, non sussistendo tali vincoli. L'ente locale, infatti, può procedere liberamente alla riscossione delle entrate di propria spettanza anche a prescindere dall'iscrizione fra le previsioni di bilancio. Mentre per le fasi della spesa si cerca di evitare il rischio di alterare il pareggio del bilancio e di assicurare il rispetto degli indirizzi programmatici impartiti dal consiglio in sede di approvazione del bilancio di previsione, per le fasi dell'entrata l'obiettivo principale è quello di evitare che possibili carenze del processo di programmazione possano pregiudicare la possibilità di acquisire eventuali risorse finanziarie aggiuntive. Come già detto, il bilancio si divide in due grandi categorie: l'entrata e la spesa. Le fasi principali di ciascuna di esse sono l'accertamento per le entrate e gli impegni per le spese. Esse costituiscono le fasi giuridiche della gestione: in quel momento, cioè, nasce in capo all'ente il diritto, per le entrate, a riscuotere (indipendentemente da quanto materialmente avviene la riscossione) e l'obbligo, per le spese, a pagare (a prescindere da quando materialmente si verifica il pagamento). Le fasi successive riguardano la cassa e sono la riscossione delle entrate e la materiale erogazione delle spese. Questa seconda fase si realizza tramite il tesoriere, rappresentato solitamente da una banca o da un esattore, il quale agisce sulla base di un contratto o di una convenzione. L'art. 21 individua quelli che sono gli elementi costitutivi dell'accertamento, rendendo evidente la natura prettamente giuridica di questa prima fase di gestione delle entrate, destinate a confluire nel bilancio degli enti locali, fase che tradizionalmente viene definita di "gestione di competenza". La natura giuridica si esplica attraverso il sorgere del diritto di riscossione, indispensabile per garantire il rispetto dei principi che ne informano l'ordinamento finanziario e contabile, tra i quali, in tale contesto, spiccano senz'altro i principi di veridicità, attendibilità e pubblicità del bilancio sanciti dall'art. 4 in relazione ai quali è evidente il richiamo ai più generali principi di buon andamento e trasparenza dell'attività amministrativa. Ed è proprio in forza di tali principi che il Legislatore ha voluto porre fine ad una prassi ormai consolidata presso gli enti locali, in base alla quale gli organi competenti tendevano ad effettuare accertamenti d'entrata non già corrispondenti a reali crediti, bensì supportati da valutazioni del tutto personali e perciò spesso empiriche, con la conseguenza di creare una distorsione del sistema contabile e finanziario rispetto alle reali esigenze dell'ente. Tale *intentio legis* riveste un ruolo fondamentale se si considera che il bilancio annuale di previsione degli enti, quale atto di programmazione finanziaria, consente agli enti stessi di pianificare le attività da svolgersi e gli obiettivi da conseguirsi durante l'anno finanziario, nonché di individuare le risorse che potranno essere impiegate a tale scopo. Inoltre, l'impostazione procedurale di gestione del bilancio locale, disciplinata dagli articoli 20 e seguenti del D. Lgs. 77/1995, ricalca per molti aspetti, quella seguita per il sistema contabile dello Stato. Il fine che in tal modo si è voluto perseguire è quello di garantire, in primo luogo, l'uniformità dell'ordinamento finanziario e contabile e la sua armonizzazione con i principi di contabilità generale dello Stato. In secondo luogo, il Legislatore ha voluto garantire un coordinamento tra la finanza locale e la finanza statale: coordinamento diretto ad evitare, fra l'altro, che in assenza di

una preventiva intesa fra l'amministrazione statale e quella locale, si giunga ad un' imposizione globale sproporzionata rispetto alla capacità contributiva del singolo. L'art. 21 ha previsto che l'accertamento delle entrate dell'ente locale debba avvenire innanzitutto sulla base di idonea documentazione, atta a garantire una corretta gestione e realizzazione dell'entrata e, perciò, l'equilibrio finanziario e contabile dell'ente. In virtù di tale documentazione, la fase di accertamento consente, come già accennato, di individuare una serie di elementi giuridici e non, essenziali per dar seguito al complesso iter procedurale dell'entrata. In particolare, gli elementi che devono emergere, in questa prima fase, sono: la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, la persona del debitore, la quantificazione della somma da incassare e la relativa scadenza.

L'art. 22 elenca i documenti attraverso cui l'ente è chiamato ad appurare la sussistenza dei suddetti presupposti: per le entrate di carattere tributario (derivanti da tasse, imposte o tributi speciali), l'accertamento avviene a seguito di emissione di ruoli o in virtù di altre forme stabilite dalla legge. Si ricorda che i ruoli vengono definiti come elenchi giuridici dei contribuenti, contenenti tutti gli elementi necessari per avviare la procedura di riscossione delle entrate e, pertanto, costituiscono titolo esecutivo per l'esecuzione coattiva nei confronti di quel contribuente che risulti inadempiente alla scadenza. Per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza aventi carattere periodico e delle scadenze definite (affitti, canoni, livelli, censi ecc.), l'accertamento a seguito di acquisizione diretta nei confronti del soggetto debitore (per esempio attraverso l'emissione di ordinativi di incasso contenenti l'indicazione del nominativo, dell'importo dovuto e della causale), di emissione di liste di carico (consistono in "meri atti interni di natura contabile ricognitivi di crediti la cui fonte va rinvenuta a monte in appositi titoli esecutivi, es. contratti ecc., e ruoli. Per le entrate relative a partite compensative delle spese, l'accertamento avviene in corrispondenza dell'assunzione del relativo impegno di spesa. A tale proposito, giova sottolineare che tali ipotesi corrispondono per lo più a quelle fattispecie che si suole definire quali semplici "partite di giro"; tali sono quelle entrate e quelle uscite che "nel bilancio hanno effetto puramente figurativo, che si risolvono, cioè, in semplici operazioni contabili prive di un reale movimento di denaro", essendo, l'ente interessato, al tempo stesso debitore e creditore. Infine, con una previsione di carattere residuale, l'accertamento per altro tipo di entrate, anche di natura eventuale o variabile, avviene in relazione al contratto, al provvedimento giudiziario o all'atto amministrativo specifico che costituisce la fonte dell'entrata. Le modalità di accertamento possono essere regolate diversamente. L'art. 23 prevede l'annotazione nelle scritture contabili dopo che il responsabile del procedimento trasmette la documentazione al responsabile del servizio finanziario. Le modalità sono determinate dal regolamento di contabilità.

La riscossione costituisce la seconda fase del procedimento di realizzazione dell'entrata e consiste nell'effettivo introito da parte del tesoriere, o di altri eventuali incaricati della riscossione (ad es. concessionario del servizio di riscossione tributi, concessionario di un servizio appaltato o altro incaricato interno all'amministrazione), delle somme dovute all'ente. La fase della riscossione implica la realizzazione dal punto di vista finanziario, oltre all'effetto giuridico di liberazione del debitore. Il documento attraverso il quale è disposta la riscossione si chiama "ordinativo d'incasso" o "riversale" ed è fatto pervenire al tesoriere nelle forme e nei tempi previsti dalla convenzione di affidamento del servizio. Tale documento contiene "l'ordine" impartito al tesoriere di provvedere ad introitare la somma dovuta all'ente. Deve essere sottoscritto dal responsabile del servizio finanziario, o da altro dipendente, anche esterno al servizio finanziario, individuato dal regolamento di contabilità. Negli enti di piccole dimensioni è più probabile che la responsabilità della sottoscrizione venga affidata al responsabile del servizio finanziario, individuato dal regolamento di contabilità. Nelle grandi realtà potrebbe essere più frequente l'affidamento ad un altro dipendente all'interno del servizio, considerata la maggiore distribuzione dei compiti e delle competenze in relazione alle professionalità presenti.

La normativa prevede che l'ordinativo d'incasso deve contenere almeno i seguenti elementi richiesti dall'art. 24: indicazione del debitore, l'ammontare della somma da riscuotere, la causale, gli eventuali vincoli di destinazione delle somme, l'indicazione della risorsa o del capitolo di bilancio cui è riferita l'entrata, distintamente per residui o competenza, la codifica, il numero progressivo, l'esercizio finanziario e la data di emissione. Gli incaricati della riscossione possono essere sia soggetti interni che soggetti esterni. La caratteristica della flessibilità propria delle fasi dell'entrata consente la possibilità per l'ente locale di realizzare comunque un'entrata di sua spettanza. Il tesoriere, pertanto, deve accettare, senza pregiudizio per i diritti dell'ente, la riscossione anche di quelle entrate non ancora accertate da parte dell'ente o per le quali non sia stato ancora emesso il relativo ordinativo d'incasso. In tale ipotesi, il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, chiedendo la regolarizzazione.

Il versamento costituisce l'ultima fase dell'entrata e consiste nel materiale trasferimento delle somme riscosse dal tesoriere, o da altri incaricati interni o esterni, nelle casse dell'ente. La fase del versamento può coincidere temporalmente con la precedente fase della riscossione, nel caso in cui l'incaricato della riscossione sia il tesoriere. Gli incaricati della riscossione, interni ed esterni, versano al tesoriere le somme riscosse nei termini e nei modi fissati dalle disposizioni vigenti. Gli incaricati interni versano le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente con la cadenza stabilita dal regolamento di contabilità in relazione alla specifica tipologia di entrata.

Si è sviluppato in questo periodo, un processo di trasformazione destinato ad incidere profondamente sull'organizzazione e sull'attività delle amministrazioni locali. Con il D. Lgs. 336/1996 il legislatore aveva portato a compimento la riforma dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, rendendolo più omogeneo e le disposizioni sulla delega per il conferimento di funzioni (legge 15 marzo 1997, n. 59, c.d. "Bassanini I", e sullo snellimento (legge 15 maggio 1997 n. 127, c.d. "Bassanini II"), intervengono – direttamente o indirettamente – sulla gran parte delle materie disciplinate dalla legge 142/90, sviluppando, razionalizzando o modificandone le linee di fondo.

Il D. Lgs. 336/1996, infatti aveva introdotto alcune variazioni infatti al D. Lgs. 77/1995, qui di seguito sinteticamente indicate:

- ❑ Nei piccoli comuni, separazione tra controllo e gestione, fra ruolo della politica e compiti della gestione, puntualizzando aspetti che precedentemente avevano consentito interpretazioni tese al ripristino delle vecchie pratiche deresponsabilizzanti;
- ❑ Previsione dell'obbligatorietà del piano esecutivo di gestione anche per gli enti che abbiano almeno 15.000 abitanti;
- ❑ Modifiche in tema di bilancio, gestione del bilancio e rendiconto (estesa applicazione dei principi dell'esercizio provvisorio, ammortamento dei beni, ulteriori allegati al bilancio di previsione, nuove norme sull'impegno di spesa, utilizzo dell'avanzo di amministrazione, obbligatorietà della delibera sullo stato di attuazione dei programmi, ecc.);
- ❑ Nuove norme in materia di gestione dell'ente (investimenti, tesoreria);
- ❑ Accelerazione della procedura di risanamento;
- ❑ Altre modifiche relative alle norme sui redditi.

Le leggi "Bassanini", invece, hanno effettuato interventi su diversi piani:

- ❑ in ordine alle *funzioni degli enti locali*, anzitutto la legge 59 delinea l'apertura di un processo di delega per una complessiva ristrutturazione dello Stato, con una devoluzione di poteri e compiti alle regioni e alle autonomie locali (principio di sussidiarietà) che, per novità dei criteri e per qualità e quantità degli ambiti toccati, si preannuncia come una delle riforme più incisive che l'amministrazione pubblica italiana abbia conosciuto;

- ❑ sul piano dei *raccordi tra centro e periferia*, si è avviata, in base ad un DPCM, l'esperienza della Conferenza Stato-città-autonomie locali, composta da sindaci e presidenti di provincia, quale sede di consultazione sulle politiche governative che riguardano il sistema locale. L'organo ha affiancato la preesistente Conferenza Stato-regioni, con la quale è stata unificata per le materie e i compiti di interesse comune (D.Lgs. 28 agosto 1997 n. 281, attuativo dell'art. 9 legge 59);
- ❑ razionale collegamento tra gestione finanziaria e azione amministrativa e riorganizzazione delle strutture per funzioni omogenee e per centri di imputazione delle *responsabilità* anche al fine di conformare le disposizioni al D. Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29, a partire dal principio della separazione tra compiti e responsabilità di direzione politica e compiti e responsabilità di direzione delle amministrazioni;
- ❑ attività di *snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo* iniziata con la L. 59/97 stabilendo criteri e principi a cui i regolamenti per la semplificazione dei procedimenti amministrativi devono attenersi e continuata con la legge 127 del 1997 che tende a semplificare le regole e liberare comuni e province da vincoli e interventi che ne limitano fortemente l'autonomia: rivedendo complessivamente la disciplina dei controlli (preventivo di legittimità si esercita esclusivamente sugli statuti dell'ente e sui regolamenti di competenza del consiglio, esclusi quelli attinenti all'autonomia organizzativa e contabile, sui bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, sul rendiconto della gestione) e quella dei segretari comunali (trasferimento della gestione della categoria dal Ministero dell'Interno ad un'agenzia appositamente istituita), aprendo nuovi spazi di autonomia e responsabilizzazione nell'organizzazione e nella gestione del personale (emanazione del regolamento sull'ordinamento degli uffici e dei servizi), affidando pienamente ai sindaci le scelte sui vertici dell'amministrazione e snellendo complessivamente i processi decisionali (viene stabilito che tutti gli atti di gestione sono di competenza dei dirigenti o dei responsabili dei servizi e ribadito con la Bassanini ter);
- ❑ sul piano del *completamento dell'ordinamento delle autonomie*, già diverse disposizioni (contenute, in particolare, nella legge 127/97) sono intervenute variamente sulla disciplina degli organi di governo.
- ❑ sul piano *finanziario*, si sono definite linee di significativo rafforzamento dell'autonomia tributaria e regolamentare, di regioni, comuni e (in misura più limitata) province, passando da una dipendenza prevalente dai trasferimenti statali ad un sistema di finanza locale basata essenzialmente su tributi propri, mentre ai trasferimenti rimarrebbe una funzione essenzialmente perequativa. Vengono stabiliti i principi generali in parte inderogabili a cui deve attenersi il regolamento di contabilità e il sistema obbligatorio di codifica dei titoli di entrata e di spesa.

L'art. 9, comma 1 della L. 127/97 (Bassanini bis) aveva previsto che il governo, entro il 16.09.1997, emanasse norme integrative del D. Lgs. 77/1995 per quanto riguardava l'istituto del dissesto finanziario e norme per rafforzare gli strumenti di verifica dell'equilibrio finanziario dell'ente locale; a tale delega il Governo diede puntualmente attuazione con il D. Lgs. 342/1997 che tra l'altro, aveva:

- ❑ Accelerato l'accertamento e la liquidazione dei debiti;
- ❑ Previsto sanzioni per gli amministratori responsabili del dissesto finanziario degli enti locali;
- ❑ Rafforzato, più in generale, le regole che tendono ad evitare il dissesto.

Infine, attuando la delega contenuta nell'art. 2, 22 co., della Bassanini ter (L. 191/98), il decreto legislativo 23 ottobre 1998, n. 410 aveva:

- ❑ Modificato le procedure semplificate di dissesto;



- ❑ Trasferito la disciplina del servizio finanziario dal regolamento di contabilità a quello sull'ordinamento degli uffici;
- ❑ Sancito l'impossibilità di affidare atti di gestione a componenti della Giunta, anche nei comuni più piccoli l'art. 53, 23 co., della finanziaria per il 2001, ripristinando una norma già contenuta nel D. Lgs. 77/95, ha previsto la possibilità per gli enti locali fino a 3000 abitanti di introdurre disposizioni regolamentari organizzative che consentano di attribuire le funzioni gestionali di cui all'art. 107 T.U.E.L. ai componenti dell'organo esecutivo, compresa l'adozione di atti di natura tecnica e gestionale, in deroga al principio di separazione di politica e gestione di cui all'art. 3 D.Lgs. 29/1993, purché dimostrino l'irrimediabile mancanza di figure professionali idonee tra i dipendenti e al fine di contenere la spesa.

I numerosi interventi legislativi avevano costretto gli operatori ad una defatigante operazione di raffronto fra più testi normativi (L. 142/90 – D.Lgs. 77/95 – L. 59/97 – L. 127/97 – L. 191/98).

L'art. 31 della L. 265/99 ha dunque delegato il Governo a riunire e coordinare in un T.U. le disposizioni legislative vigenti in materia di ordinamento degli enti locali (comprese le norme sul sistema finanziario e contabile, sui controlli e sull'organizzazione degli uffici e del personale). Alla delega il Governo ha dato attuazione con il D.Lgs. 267/2000 in cui sono confluiti, tra gli altri:

- ❑ la L. 142/90
- ❑ il D.Lgs. 77/95 e successive modifiche;
- ❑ la L. 127/97 (c.d. Bassanini bis).

Il legislatore ha dovuto riunire e coordinare le disposizioni legislative vigenti in materia di ordinamento dei comuni e delle province e loro forme associative. Sul punto il Consiglio di Stato ha precisato che le formule dell'unificazione e coordinamento contenute nella legge di delega non possono stravolgere la funzione del testo unico, che è pur sempre quella di facilitare l'applicazione delle leggi preesistenti, evitando duplicazioni, prendendo atto di abrogazioni anche tacite, valorizzando univoche soluzioni interpretative divenute diritto vivente, senza innovare alla loro sostanza. Il punto di riferimento, per il nuovo testo unico, del legislatore è stata la 142/90 che impegnata nei più svariati fronti dalla gestione minuta alla programmazione dell'economia e del territorio, non poteva che aprire la strada ad un processo di razionalizzazione normativa in un momento di incessante evoluzione degli enti locali nel loro rapporto con lo Stato centrale, l'aumento impetuoso delle competenze dei sindaci, la percezione del comune come l'amministrazione "vicina" per eccellenza. Il testo unico contiene le disposizioni sull'ordinamento in senso proprio e sulla struttura istituzionale, sul sistema elettorale, ivi comprese l'ineleggibilità e l'incompatibilità, sullo stato giuridico degli amministratori, sul sistema finanziario e contabile, sui controlli, nonché norme fondamentali sull'organizzazione degli uffici e del personale, ivi compresi i segretari comunali.

Il testo unico, che consta di 275 articoli, si compone di quattro parti così denominate: "Ordinamento istituzionale", "Ordinamento finanziario e contabile", "Associazioni degli enti locali", "Disposizioni transitorie e abrogazioni". Ciascuna di queste parti è divisa in titoli e questi ultimi (tranne il titolo I della parte I, nonché la parte III e IV) in capi.

La parte I si apre con le disposizioni generali, tra le quali l'art. 1 pone, al comma 4, il principio mutuato dalla legge 142/1990 per cui "ai sensi dell'art. 128 Cost. le leggi della Repubblica non possono introdurre deroghe al presente testo unico se non mediante espressa modificazione delle sue disposizioni". Ciò significa che il nuovo testo unico costituisce la base normativa alla quale eventuali future modifiche legislative dovranno necessariamente fare riferimento, la fonte da cui prendere le mosse per innovare l'ordinamento degli enti locali. E il Consiglio di Stato ha condiviso la scelta di ampliare tale tutela rafforzata, già prevista dalla legge 142/1990, per tutte le disposizioni recate dal testo unico, richiedendone la modifica espressa ai sensi dell'art. 128 Cost. Una sorta di "clausola di autoprotezione", che qualcuno

definirebbe anche di “salvaguardia”, giustificata dall’esigenza di predisporre un testo destinato a restare tendenzialmente unico nel tempo. Il titolo II della parte I è dedicato ai soggetti istituzionali costituenti la struttura portante del sistema delle autonomie locali, ovvero, nell’ordine, comune, provincia, aree metropolitane, comunità montane, forme associative. Elemento di particolare rilevanza da sottolineare è l’incentivazione, espressa dal testo unico, a favore dell’esercizio associato di funzioni e servizi da parte dei comuni, che costituisce la formula organizzativa più idonea per superare i notevoli problemi costituiti dalla presenza nel panorama italiano di un gran numero di comuni-polvere e per realizzare una maggiore efficienza ed economicità nella gestione dei servizi comunali. Di particolare importanza il titolo III della parte I relativo alla disciplina degli organi di governo del comune e della provincia, alle cause ostative al diritto di elettorato passivo, alle norme sul sistema elettorale e, infine, a quelle disciplinanti gli amministratori locali sotto il profilo dei doveri e della condizione giuridica e dei diritti correlati all’esercizio del mandato elettivo. Naturalmente, nella definizione dei compiti degli organi politici, si è tenuto conto del principio di separazione delle funzioni di indirizzo politico da quelle di carattere gestionale, attribuendo la sola titolarità delle prime agli organi di governo. Il legislatore spinge ulteriormente in direzione di tale separazione assegnando alla giunta non le competenze residuali di amministrazione, ma quelle degli organi di governo, che non sono riservate dalla legge al consiglio e che non ricadano nelle competenze, previste dalle leggi o dallo statuto, del sindaco o del presidente della provincia. Nella medesima ottica va inquadrata l’indicazione dettagliata dei compiti del sindaco come capo dell’amministrazione e rappresentante della comunità locali e come ufficiale di governo. Per ciò che concerne la materia elettorale, in linea con le caratteristiche di essenzialità e funzionalità del testo unico e in ossequio al tenore letterale della disposizione delegante, sono state considerate esclusivamente le norme che disciplinano il sistema elettorale in senso stretto, ossia il metodo di attribuzione dei seggi alle liste e la proclamazione del sindaco e del presidente della provincia, alla luce della nuova normativa sulla loro elezione diretta di cui alla legge 25 marzo 1993, n. 81, escludendo, quindi, le norme che sono inerenti al procedimento elettorale inteso in senso stretto. Inoltre, le medesime norme sono in larga parte ricomprese nel testo unico delle leggi per la composizione e l’elezione degli organi delle amministrazioni comunali, approvato con D.P.R. 16 maggio 1960, n. 570, che finirebbe in questo modo per essere quasi totalmente ricompreso nel nuovo testo unico. Al fine di conferire sistematicità alla raccolta e superare la cospicua frammentazione normativa esistente nella materia riguardante l’ordinamento del personale (titolo IV), il Consiglio di Stato ha proposto l’introduzione di una norma generale di rinvio mobile, idonea a recepire *per relationem* le modifiche successivamente introdotte anche attraverso lo stesso testo unico. Per la particolare categoria di funzionari pubblici rappresentata dai segretari comunali e provinciali, che vengono dalla norma di delega assimilati, verosimilmente per mere esigenze di sintesi lessicale, ai dipendenti degli enti locali, nel testo unico vengono recepite soltanto le disposizioni contenute nella legge 127/1997, mentre quelle del D.P.R. 465/1997, pur avendo valenza sostanzialmente legislativa, non sono state inserite nella raccolta in quanto contenute in una fonte di natura regolamentare sia pure rafforzata. Il testo unico, in materia di controlli (titolo VI), adotta un’impostazione che, per certi versi, è assimilabile a quella della legge 142/90, anche se introduce qualche novità. All’art. 135, 2 co., è stata ritenuta particolarmente opportuna e rispettosa della normativa vigente la formulazione della disposizione che limita alle deliberazioni degli enti, e non anche alle determinazioni, gli atti che possono essere sottoposti a controllo. Tra le norme che in questo contesto sono state esaminate con particolare attenzione va posto in risalto l’art. 19 del testo unico del 1934 (parte IV – norme transitorie), relativo alla figura del prefetto. Poiché, le prefetture saranno sostituite dagli uffici territoriali del governo, tale articolo è stato mantenuto in vigore fino all’entrata in vigore di specifica disposizione in materia, emanata ai sensi dell’art. 11 della L. 15 marzo 1997, n. 59.

Non sono risultate, per contro, di particolare difficoltà le scelte concernenti la materia della finanza locale (parte II), in quanto si è trattato di un sostanziale assorbimento nel testo unico del D.Lgs. 77/1995. Il quadro normativo esistente è, infatti, già di per sé organico e completo, comprendendo anche le disposizioni sugli enti in difficoltà sia nella fase prodromica (enti strutturalmente deficitari), che in quella di accertata impossibilità (enti in stato di dissesto), rimangono fuori soltanto la disciplina delle entrate proprie, sia di carattere tributario che di carattere patrimoniale o derivante da proventi dei servizi, la disciplina delle entrate derivate, provenienti da trasferimenti statali, e la disciplina dell'indebitamento degli enti locali. Le ragioni di tali esclusioni derivano dalla natura stessa della produzione normativa nelle materie sopra evidenziate. La disciplina delle entrate proprie è una materia estremamente dinamica e in costante evoluzione, non ancora pronta per essere consolidata in un testo unico; né più definita appare la materia dei trasferimenti erariali, con sistemi di ripartizione nuovi ma mai applicati e con una riflessione parlamentare in corso su nuovi criteri generali del sistema. Per quanto attiene, poi, alla materia dell'indebitamento degli enti locali, la disciplina di dettaglio, prettamente regolamentare e soggetta a frequenti variazioni, non si presta (né sotto il profilo della sistematicità né sotto quello dell'opportunità) ad un suo recepimento nel testo unico. Corpose e articolate sono state, poi, le difficoltà incontrate nel redigere le norme di abrogazione. Il titolo II è interamente dedicato alla gestione del bilancio. L'articolo che apre il titolo è incentrato in particolare sull'iter di gestione dell'entrata. Non ha subito nessuna modifica rispetto alla precedente normativa.

La disposizione è derogabile; ne consegue che i singoli enti possono provvedere ad organizzare diversamente la gestione dell'entrata, tramite il regolamento di contabilità. I limiti sono determinati dal bilancio annuale di competenza che presuppone l'obbligo di realizzare l'effettiva disponibilità delle somme attraverso un preordinato procedimento amministrativo, e rende le fasi di cui si compone disciplinate da disposizioni in parte inderogabili.

L'accertamento è la prima fase di gestione dell'entrata. Può essere considerata come il momento di realizzazione giuridica dell'entrata. La norma prevede che la regolarità dell'accertamento si fonda sulla certezza della scadenza, senza riferimenti alla necessità che il termine venga a cadere nell'esercizio. La ratio della norma è volta a favorire il raccordo tra dati finanziari e dati economici ai fini di una maggiore razionalità del prospetto di conciliazione. A seguito della gestione di diverse entrate da parte degli enti locali, ci sono corrispondenti modalità di accertamento del credito. Il testo unico prevede per le entrate patrimoniali e per quelle provenienti dalla gestione di servizi a carattere produttivo e di quelli connessi a tariffe o contribuzioni dell'utenza, l'accertamento a seguito di acquisizione diretta, di emissione di liste di carico, a differenza della legge 77/95 che prevedeva anche i ruoli. Le modalità di accertamento possono essere regolate diversamente, con l'unica eccezione delle entrate a carattere tributario, per le quali resta fermo l'obbligo di accertamento tramite ruoli, o altre forme stabilite dalla legge. Ciò costituisce un'innovazione rispetto alla disciplina precedente: in base ad essa, infatti, tutte le modalità risultavano derogabili. Il legislatore si è così opportunamente conformato a ciò che avviene nella prassi. L'annotazione nelle scritture contabili avviene dopo che il responsabile del procedimento trasmette la documentazione al responsabile del servizio finanziario. Le modalità sono determinate dal regolamento di contabilità.

Il testo unico non ha modificato la legge 77/95 nella parte inerente la disciplina della riscossione. Le finalità di armonizzare la disciplina di tale fase, d'altra parte, è in sintonia con la ratio del testo unico, che, appunto, risiede eminentemente nella avvertita esigenza del legislatore e degli operatori del diritto di riordinare un settore normativo, in genere confuso ed incoerente, e non di innovarlo. La disciplina è derogabile in tutte le sue previsioni, con esclusione del comma 4: l'obbligo del tesoriere di riscuotere risponde all'esigenza di snellire il procedimento di gestione delle entrate. La norma giova non solo all'ente creditore, ma anche al debitore, consentendogli di estinguere la propria obbligazione senza dover attendere l'emissione dell'ordinativo di incasso, che riguarda più direttamente il responsabile del servizio

finanziario che lo sottoscrive ed il tesoriere cui viene trasmesso. In caso contrario, le inefficienze del procedimento contabile si ripercuoterebbero sul debitore. L'obbligo di riscossione non sussiste nel solo caso in cui possano essere pregiudicati i diritti dell'ente. Il tesoriere, pertanto, deve accettare, la riscossione anche di quelle entrate non ancora accertate da parte dell'ente o per le quali non sia stato ancora emesso il relativo ordinativo di incasso. In tale ipotesi, il tesoriere ne dà immediata comunicazione all'ente, chiedendo la regolarizzazione. L'articolo in esame non prevede nulla in ordine al termine entro il quale il tesoriere deve richiedere il relativo ordinativo, limitandosi soltanto a prescrivere l'immediatezza dell'atto. Tuttavia, per immediata comunicazione, si può correttamente intendere quella corretta e tempestiva effettuata nella mattina del giorno seguente. Se poi terminasse l'esercizio prima dell'espletamento della regolarizzazione non sorgerebbero problemi in virtù di quanto disposto all'art. 162, comma 3. Nulla osterebbe, infatti, ad una contabilizzazione in conto dell'esercizio scaduto, visto che non si dovrebbe procedere ad un accertamento, ma ad una fase di gestione dell'entrata ad esso successiva. Nell'ipotesi in cui l'ente locale non intenda procedere alla regolarizzazione dell'entrata dovrà effettuare la restituzione della somma che nel frattempo potrà essere prevista tra le entrate per conto terzi. Per ogni somma riscossa il tesoriere ha l'obbligo di rilasciare quietanza numerata in ordine cronologico per ciascun esercizio finanziario con l'indicazione del soggetto debitore, dell'importo riscosso e della data di riscossione.

Con il versamento si conclude la fase di gestione dell'entrata, disciplinata dall'art. 181. Secondo tale disposizione, le riscossioni possono essere effettuate tramite incaricati esterni od interni con riferimento alla normativa vigente in materia anche agli eventuali accordi convenzionali. Il testo unico, rispetto alla disciplina previdente, precisa che ai concessionari della riscossione si applicano le disposizioni degli artt. 22 ss. del D. Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, che fissano termini e modalità di contabilizzazione del versamento delle somme rimosse tramite essi. La legge delega, in virtù della quale è stato emanato il decreto legislativo in questione, prevede espressamente il conseguimento del miglioramento dei risultati della riscossione mediante ruolo rendendo più efficace ed efficiente l'attività dei concessionari (art. 1, legge 28 settembre 1998, n. 337). Il concessionario pertanto dovrà effettuare il riversamento delle somme entro il decimo giorno successivo alla riscossione (art. 22, comma 1, D.Lgs. 112/1999). Ben si comprende perché le disposizioni di cui al comma 2 sono inderogabili. Al contrario, il regolamento di contabilità può disciplinare i restanti aspetti del versamento.

La riforma del Titolo V della Costituzione di cui alla L. Cost. 3/2001, riguarda la cosiddetta riforma "in senso federalista" (anche se con tutte le perplessità rilevabili in un simile contesto):

- autonomia finanziaria di entrata e di spesa per i comuni, le Province, le città metropolitane e le regioni;
- carattere ordinario della competenza legislativa regionale esclusiva in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato (difesa, moneta, ecc.). Nelle materie di legislazione concorrente (commercio con l'estero, protezione civile, ecc.) spetta alle regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato. Spetta alle regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato;
- limite alla competenza legislativa regionale esclusiva sono costituiti da: rispetto della Costituzione, rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali, limite negativo del rispetto dell'ambito della legislazione esclusiva dello Stato;
- potestà regolamentare esclusiva dello Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle regioni e potestà regolamentare delle regioni in ogni altra materia. I comuni hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Alla luce di quanto sopra esposto, tutti gli aspetti della disciplina delle autonomie locali diversi dalla disciplina delle funzioni fondamentali che è riservata allo Stato, restano pertanto demandati alla potestà legislativa esclusiva delle Regioni. Ciascuna Regione potrà pertanto legiferare in materia di ordinamento degli enti locali, nel proprio ambito territoriale, dettando, ad esempio, discipline particolari circa la composizione, il funzionamento contabile, lo stato giuridico degli amministratori, ecc. Continuano ad adottarsi, fino all'adozione di diversa disciplina regionale, le disposizioni del testo unico che devono ritenersi vincolanti per gli enti locali nell'esercizio della loro potestà normativa e amministrativa.

Già il 1° comma dell'art. 59 della legge 8 giugno 1990, n. 142 faceva obbligo ai Comuni di adottare, nell'ambito della loro autonomia regolamentare, fra gli altri, anche un regolamento di contabilità che i Comuni in effetti adottarono.

Ora, nel perseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione, tenuto conto degli obiettivi da realizzare, se le disposizioni di principio contenute nel D. Lgs. 77/95 corrispondono all'esigenza di assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema contabile locale e la sua necessaria armonizzazione con il nuovo ordinamento delle autonomie, il regolamento di contabilità di ciascun ente costituisce lo strumento attraverso cui, nel rispetto dei principi contabili contenuti nel decreto, ciascuna comunità adatta la relativa disciplina alle caratteristiche della propria organizzazione anche in relazione alle dimensioni demografiche e all'importanza economico-finanziaria dell'ente di riferimento. Il che è valso ad attribuire più plausibile e coerente significatività al regolamento di contabilità che, secondo la previsione dell'art. 59 della legge 142, i Consigli comunali e provinciali avrebbero dovuto deliberare "entro un anno dall'entrata in vigore della presente legge", ma che per essere disancorato da un quadro organico di riferimento normativo (non potendo essere considerate tali, le frammentarie enunciazioni di principio contenute nell'art. 55 in materia di bilancio e di programmazione finanziaria) si è per lo più rivelato uno strumento inadeguato a rappresentare ed a supportare sul piano dell'organizzazione e della gestione finanziaria e contabile una realtà a quel momento sottoposta ad un processo di profonda e radicale trasformazione, per di più suscettibile di provocare divaricazioni rilevanti. Nella differente ottica cui s'ispira il D. Lgs. 77/95, stante l'obbligo di uniformarsi alle sole norme del decreto delegato specificamente indicate "come principi generali con valore di limite inderogabile", mentre le rimanenti disposizioni "non si applicano qualora il regolamento di contabilità dell'ente rechi una differente disciplina" (art. 108, così come sostituito dall'art. 9, 4 co., della L. 127/97), lo spazio riservato al regolamento di contabilità dei vari enti è consistente e direttamente proporzionale alle peculiarità organizzative e della gestione di ciascuno di essi. In particolare, con il regolamento di contabilità i comuni devono provvedere alla disciplina dell'organizzazione del servizio finanziario o di ragioneria o qualificazione corrispondente. A tale servizio, ai sensi dell'art. 55, 5 comma, della L. 142/90, è preposto un responsabile che si identifica con il responsabile del servizio o con i soggetti preposti alle eventuali articolazioni previste dal regolamento di contabilità. Compiti del responsabile sono quelli di apporre il parere di regolarità contabile sulle proposte di deliberazione, secondo le modalità stabilite dal regolamento di contabilità (art. 49 D.Lgs. 267/2000); di attestare la possibilità di copertura di ogni spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti nei corrispondenti stanziamenti di bilancio (art. 151 D.Lgs. 267/2000); di verificare la veridicità delle previsioni di spesa avanzate dai vari servizi da iscriversi nel bilancio annuale o pluriennale e di verificare, sulla base dell' idonea documentazione acquisita entro il 31 dicembre di ciascun anno, anche periodicamente, lo stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese. In mancanza di idonea documentazione concernente il credito, l'accertamento viene effettuato contestualmente alla riscossione del medesimo. L'incaricato interno alla riscossione è l'economista comunale, mentre gli incaricati esterni, specificamente designati con apposita determinazione dirigenziale, sono il Concessionario del servizio riscossione dei tributi, il Tesoriere del Comune e i Concessionari di particolari servizi in appalto, a tale fine

autorizzati dalla Giunta Comunale, per la riscossione di entrate comunali connesse con la prestazione di particolari servizi e con le infrazioni alle norme dei regolamenti comunali, alle norme tributarie ed al codice della strada.

Al riguardo, si fa presente che, con nota pr. 15211 del 30.07.2002 il Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha precisato che l'ente locale, nell'esercizio della potestà regolamentare prevista dall'art. 52, comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, può autonomamente disciplinare le proprie entrate, anche tributarie. Ciò vale, naturalmente, anche per le modalità di riscossione, poichè queste ultime non sono strettamente vincolate ai principi generali inderogabili dell'ordinamento tributario. In particolare, in materia di TARSU, la disposizione dell'art. 72 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 – che prevede la riscossione della tassa mediante ruolo – proprio perché non è espressione di tali principi, può essere disapplicata dall'ente locale in favore di una diversa forma di riscossione che l'ente stesso reputi più consona alle proprie esigenze gestionali. La validità di detta affermazione è rafforzata da quanto disposto nel comma 5, dell'art. 52, che detta i criteri a cui deve essere conformato il regolamento nell'ipotesi in cui il comune decida di affidare ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446 del 1997 – che sono diversi dai concessionari del servizio nazionale della riscossione, di cui al D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 – la riscossione dei propri tributi, ivi compresa anche la TARSU. In quest'ultimo caso, se non si ammettesse la possibilità di riscuotere la TARSU con strumenti diversi dal ruolo, l'affidatario del servizio di riscossione del tributo non potrebbe di fatto svolgere l'attività di riscossione in questione in nome e per conto del comune, poiché non potrebbe utilizzare il ruolo, che è di esclusiva competenza dei concessionari di cui al D.Lgs. n. 112 del 1999. Si realizzerebbe in questa ipotesi una limitazione della potestà regolamentare che, in quanto non prevista dalla legge, non potrebbe che essere considerata illegittima. Si deve osservare che quanto sopra esposto risulta confermato dal Consiglio di Stato che, con ordinanza n. 4989 del 28 agosto 2001, ha espressamente stabilito che:

- ❑ “dal sistema delle fonti non è ricavabile il criterio della esclusiva riscossione della TARSU a mezzo ruolo, mentre invece il principio della potestà regolamentare dei comuni e delle province è di ordine generale. In materia di accertamento e riscossione dei tributi, (art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997), trova un limite solo nelle materie costituzionalmente coperte da riserva di legge (sanzioni, procedure contenziose, casi di prelievo obbligatorio non attribuito alla fiscalità locale) ed è testualmente riconfermato dall'art. 36 della legge finanziaria per il 2001 (L. del 23 dicembre 2000, n. 388);
- ❑ non vi è alcuna ragione, giuridica o tecnica, che impedisce a comuni e province di gestire direttamente, non a mezzo ruoli, un tributo come la TARSU al quale sono entrambi cointeressati, a diverso titolo; in questo caso, previo accordi, sarà la tesoreria del comune a trasferire all'amministrazione provinciale la quota spettante dedotto il compenso per la riscossione”.

Del resto bisogna considerare che una forma di riscossione diretta è già stata introdotta dall'art. 32, comma 2, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, in base al quale gli stessi concessionari della riscossione possono far precedere la notifica della cartella di pagamento dall'invio, a mezzo lettera non raccomandata, di una comunicazione contenente gli elementi che saranno indicati nella cartella stessa. In tal caso il contribuente potrà effettuare il pagamento utilizzando il bollettino di conto corrente postale allegato alla comunicazione, anzichè attendere la notificazione della cartella di pagamento. Ammessa, quindi, la possibilità di utilizzare la riscossione in via ordinaria di tutti i tributi locali, si deve comunque tener conto del fatto che uno dei vincoli che il citato art. 52 pone all'esercizio della potestà regolamentare è quello della semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Tutto ciò acquista un particolare significato soprattutto in materia di TARSU, poiché la procedura di iscrizione a ruolo prevede l'invio al contribuente delle cartelle di pagamento complete dell'importo da corrispondere al comune e consente al contribuente stesso il pagamento frazionato delle somme dovute. L'ente locale, potrebbe, quindi, adottare una forma di pagamento diversa dal ruolo, purché però

non siano addossati al contribuente gravosi oneri di determinazione del tributo, dal quale sarebbe esonerato ove fosse, invece, mantenuto il ruolo. In generale, si può, infatti, affermare che il fine che l'ente deve comunque perseguire è quello di non aggravare ulteriormente gli adempimenti posti a carico del contribuente; per cui se questo principio viene rispettato non vi è nessuno ostacolo all'adozione di una modalità di pagamento dei tributi diversa da quella prevista dalla loro legge istitutiva. Le stesse argomentazioni sono valide, naturalmente, anche per gli altri tributi sia comunali e sia provinciali, poiché sono regolati dagli stessi principi contenuti nell'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Ogni entrata che compete al Comune è riscossa dal Tesoriere in base ad una reversale d'incasso, la quale costituisce il documento con cui lo stesso viene autorizzato a riscuotere una determinata somma o con cui l'Amministrazione Comunale regolarizza una riscossione già avvenuta. Le reversali d'incasso rimaste insolte alla fine dell'esercizio sono restituite dal Tesoriere al Servizio economico-finanziario per l'annullamento o la riduzione e le relative somme sono iscritte nel conto dei residui attivi; le reversali annullate vengono rimesse nell'esercizio finanziario successivo. Il responsabile dei servizi che non abbiano consentito l'acquisizione dell'entrata, dovranno darne tempestiva comunicazione al responsabile del servizio finanziario al fine di attivare le procedure di riscossione coattiva ai sensi di legge, ovvero trasmettere all'Ufficio Legale la relativa documentazione per il recupero del credito. In caso di mancata riscossione dei crediti e scaduti i termini contenuti negli avvisi di pagamento, viene formato un ruolo unico annuale per la riscossione coattiva, secondo quanto disposto dalle leggi vigenti in materia. In deroga a quanto sopra, la Giunta può deliberare, per motivi di economicità, di non dar luogo alla procedura di riscossione.

Uno dei punti principali della c.d. "riforma federalista" del titolo V della Costituzione ha riguardato l'autonomia finanziaria degli enti territoriali. Infatti, l'autonomia garantita ai vari enti territoriali dalla Costituzione risulterebbe una mera affermazione di principio, se non fosse completata dalla possibilità di avere a disposizione risorse finanziarie tali da poter concretamente portare a termine le azioni che si intende intraprendere nei settori di competenza; il nuovo articolo 119 della Costituzione, pertanto, riafferma e rafforza l'autonomia finanziaria delle Regioni, vale a dire la potestà di stabilire e gestire in modo autonomo le risorse finanziarie di cui necessitano per la realizzazione delle funzioni loro affidate. Il modello disegnato nella precedente formulazione del testo costituzionale, pur riconoscendo, in via di principio, l'autonomia finanziaria delle Regioni, lasciava infatti troppo spazio alla discrezionalità del legislatore statale nella fissazione dei tributi da attribuire alle Regioni e nel coordinamento con l'intera finanza pubblica. Ora, invece, anche i Comuni, le Province (non si sa per quanto ancora), le Città metropolitane, oltre che le Regioni, sono chiamati a produrre integralmente le risorse gestibili per alimentare la propria attività e la realizzazione dei compiti fondamentali attribuiti. Competenze rimarcate al 2 comma dello stesso articolo, laddove si afferma che tali enti hanno risorse autonome e possono stabilire ed applicare tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento e della finanza pubblica. Si è in questo modo dato fondamento costituzionale ad un preciso disegno che il legislatore ordinario aveva già perseguito negli ultimi anni. Un nuovo meccanismo (il fondo perequativo nazionale) è stato istituito dal D.Lgs. 56/2000, in seguito ad un'ulteriore riduzione dei trasferimenti erariali e all'istituzione della compartecipazione regionale all'IVA (il fondo è alimentato proprio da quote attinte da tale compartecipazione). Con la L. Cost. 3/2001 tale meccanismo trova ora un suo riconoscimento a livello costituzionale e diventa uno dei principali strumenti volti ad evitare che dalla maggiore autonomia finanziaria riconosciuta alle Regioni possa derivare uno squilibrio nel livello dei servizi offerti ai cittadini.

Le entrate tributarie dei Comuni si distinguono nel seguente modo:

- Imposta comunale sui fabbricati (ICI-IMU) che è un'imposta a base reale, con gettito destinato ai Comuni. Essa colpisce fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, proporzionalmente alla quota ed ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. La distinzione tra queste tre categorie di immobili

soggetti al tributo assume particolare rilievo in quanto a ciascuna di esse corrisponde un diverso metodo di rilevazione dell'imponibile. Il presupposto dell'imposta è dato (ai sensi del D. Lgs. 504/1992) dal possesso di fabbricati, aree fabbricabili o terreni agricoli siti nel territorio dello Stato, qualunque sia la loro destinazione. L'art. 3 del D.Lgs. in esame stabilisce che "soggetti passivi" dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al 2 comma dell'art. 1, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività. Per gli immobili concessi in locazione finanziaria, soggetto passivo è il locatario, mentre nel caso di concessione su aree demaniali, soggetto passivo è il concessionario. Nel caso di con titolarità, debitore dell'imposta è ciascun contitolare per la sua quota. L'aliquota ICI viene stabilita con deliberazione della Giunta Comunale entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione (art. 27, legge 448 del 28 dicembre 2001 – termine per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali, compresa l'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF – i regolamenti sulle entrate, anche se approvati successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine di cui sopra, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento) e va individuata tra il 4 e il 7 per mille. La legge attribuisce ai Comuni la facoltà di applicare aliquote differenziate; per l'abitazione principale è riconosciuta una detrazione d'imposta di € 103,29. I Comuni possono inoltre per le abitazioni principali: ridurre l'imposta fino al 50% o elevare la detrazione fino a € 258,23. L'accresciuta potestà regolamentare riconosciuta agli enti locali dal D. Lgs. 446/97 istitutivo dell'IRAP, ha inoltre dato facoltà ai Comuni di considerare abitazioni principali anche quelle concesse in uso gratuito a parenti in linea retta o collaterale; stabilire riduzione dell'imposta superiori a € 258, 23 fino al 100% dell'importo del tributo per le prime case;

- L'imposta comunale sulla pubblicità e i diritti sulle pubbliche affissioni istituite dal T.U.E.L. e ridiscipline dal D.P.R. 639/72 sono state oggetto di una profonda revisione ad opera del D.Lgs. 507/93 e del D.Lgs. 446/97. I diritti sulle pubbliche affissioni vanno corrisposti per fruire del servizio di pubblica affissione, realizzato dal Comune, che provvede a collocare in appositi impianti manifesti di qualunque materiale, contenenti comunicazioni con finalità istituzionale sociale o comunque prive di rilevanza economica. Il presupposto dell'imposta sulla pubblicità, invece, consiste, in via residuale rispetto al diritto sulle pubbliche affissioni, nella diffusione di messaggi in qualsiasi modo effettuati in luoghi pubblici o in locali aperti al pubblico o che siano da tali luoghi percepibili (art. 5, D.Lgs. 507/93). Ai fini dell'imposizione si considerano, tuttavia, rilevanti i soli messaggi diffusi nell'esercizio di un'attività economica allo scopo di promuovere le domande di beni e servizi, finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato. Dunque condizione essenziale perché si realizzi il presupposto è l'esercizio dell'attività economica. L'art. 62 del D. Lgs. 446/1997 dà facoltà ai Comuni di escludere l'applicazione dell'imposta e istituire un canone per l'installazione di mezzi pubblicitari in base ad apposita tariffa che si incasserà al titolo 3 delle entrate del bilancio anziché al titolo I;
- L'addizionale sul consumo dell'energia elettrica: istituita per l'anno 1982 dal D.L. 786/91 (convertito in legge 151/82), tale addizionale è stata poi disciplinata da successivi decreti in tema di finanza locale. La sua applicazione è divenuta obbligatoria a seguito dell'art. 6 del D.L. 511/88.
- L'addizionale IRPEF è stata istituita con D. Lgs. 360/98. L'aliquota base è fissata annualmente dal Ministro dell'Economia e delle Finanze ed i Comuni potranno variare l'aliquota dell'addizionale fino ad un massimo dello 0,5% nel corso di un triennio con un incremento annuo non superiore allo 0,2%;



- La tassa per la rimozione e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU): il tributo colpisce i soggetti che occupano o detengono locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui è istituito e attivato o comunque reso in maniera continuativa il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Per effetto dell'art. 49 D. Lgs. 22/97 la tassa in oggetto è soppressa e sostituita con un'apposita tariffa commisurata alla quantità di rifiuti effettivamente prodotti. La soppressione decorre dai termini di cui all'art. 11 D.P.R. 158/99 che ne disciplina il regime transitorio e determina le caratteristiche della nuova tariffa. La tariffa in questione composta da una quota fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio e da una quota variabile, anche in relazione ai risultati conseguiti dal Comune nell'incentivare la raccolta differenziata e quindi una minore produzione di rifiuti;
- La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (TOSAP): tale tributo si riferisce sia agli spazi di qualsiasi natura, in strade, piazze, mercati appartenenti al demanio o al patrimonio indisponibile dei Comuni, sia agli spazi sottostati o soprastanti il suolo, sia allo stazionamento di taxi e vetture di piazza negli spazi (parcheggi) loro destinati. La tassa è dovuta al Comune dal titolare dell'atto di concessione o di autorizzazione o, in mancanza, dall'occupante (anche abusivo) in proporzione della superficie effettivamente sottratta all'uso pubblico. A partire dal primo gennaio 1999 Province e Comuni, però, possono prevedere (in luogo della tassa) il pagamento di un canone di natura corrispettiva e anziché incassare l'entrata al tit. 1 del bilancio si incasserà al tit. 3 (entrate extratributarie).

Dal 2013 il Governo è al lavoro per modificare, in modo sostanziale, l'assetto normativo ed organizzativo degli enti locali, avendo già introdotto nella Costituzione modifiche significative nel 2012 (riforma dell'art. 81 Cost.), partendo dall'IMU, dal suo superamento e dalla formulazione di ipotesi per costruire una nuova imposta sui servizi (*service-tax*) sul modello dei Paesi europei, rivalutando anche il concetto di "armonizzazione dei conti pubblici". Si tratterà di vedere se dalla competenza concorrente, o addirittura dalla competenza esclusiva dello Stato potrà sorgere, di fatto, un sistema basato sull'autonomia finanziaria e fiscale "effettiva" degli enti locali, in ossequio alle disposizioni contenute nell'art. 119 Cost. (revisione in senso federalista del sistema tributario). Pertanto, molte cose saranno suscettibili di cambiamento e ciò potrà costituire la ragione per una riformulazione dello studio del sistema finanziario applicato al regime giuridico degli enti locali e tutto alla luce di una nuova legge di stabilità, che rappresenterà l'occasione di ulteriori riflessioni in merito.

Per un approfondimento sul sistema costituzionale delle autonomie e degli enti locali a cui si è ispirato il saggio: Berti G. – De Martin G.C. (a cura di), *Le autonomie territoriali: dalla riforma amministrativa alla riforma costituzionale*, Milano, 2001; Berti G. – De Martin G.C., (a cura di), *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma, 2002; Falcon G., *Il nuovo titolo V della Costituzione*, in *Reg.*, 2001; Falcon G., *Modello e transizione nel nuovo titolo V della parte seconda della Costituzione*, in *Reg.*, 2001; Malfatti E., *La legge cost. 18 ottobre 2001, n. 3*, in Pizzorusso A. e altri, *Leggi costituzionali e di revisione costituzionale (1994-2005)*, in *Commentario della Costituzione*, Fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, Bologna-Roma, 2006; Pioggia A. – Vandelli L., *La Repubblica delle autonomie nella giurisprudenza costituzionale*, Bologna, 2006. R. Cavallo Perin, *Il modulo "derogatorio": in autoproduzione o in house providing*, in *L'affidamento e la gestione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica*, a cura di H. Bonura e M. Cassano, Torino, Giappichelli Editore, 2011, 119 - 135; R. Cavallo Perin, *Le regole dell'organizzazione e della gestione*, in *L'affidamento e la gestione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica*, a cura di H. Bonura e M. Cassano, Torino, Giappichelli Editore, 2011, 137 – 164. Sull'autonomia finanziaria e sui profili teorici tributari: Allegretti U. – Pubusa A., *Art. 119 Cost.*, in G. Branca (fondato da), A. Pizzorusso (continuato da), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1985; Bassanini F. – Macciotta G., *L'attuazione del federalismo fiscale. Una proposta*, Bologna, 2007; Bertolissi M., *L'autonomia finanziaria della regioni*, in *Reg.*, 2004; Brancasi A. – Ancillotti A., *L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali*, Rimini, 1996; Brancasi A., *Uguaglianze e disuguaglianze nell'assetto finanziario di una Repubblica federale*, in *Dir. pubbl.*, 2002; Brancasi A., *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.*, in *Reg.*, 2003; Brancasi A., *Osservazioni sull'autonomia finanziaria*, in *Reg.*, 2004; Brancasi A., *L'ordinamento contabile*, Torino, 2005; Gallo F., *Le risorse per l'esercizio delle funzioni amministrative e l'attuazione del nuovo art. 119*, in G. Berti – G.C. De Martin (a cura di), *Il sistema amministrativo dopo la riforma del titolo V della Costituzione*, Roma, 2002; Giarda P., *Le regole del federalismo fiscale nell'articolo 119: un economista di fronte alla nuova Costituzione*, in *Reg.*, 2001. Sui profili contabili-finanziari recenti: AA.VV., *Diritto Amministrativo*, in L. Mazzaroli,

G. Pericu, A. Romano, F.A. Roversi Monaco, F.G. Scoca, (a cura di), Bologna, ult. ediz.; Perez R. *La finanza pubblica*, in S. Cassese (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo*, Milano, I, 2000; Gaboardi F., *Profili di diritto contabile delle regioni*, Milano, 2003; Id., *Riflessioni intorno alla finanza pubblica. Una ricognizione tra le fonti tributarie*, Milano, Giuffrè, 2013; Sambucci L., *La programmazione finanziaria negli enti locali*, Napoli, 2009. Sulla manualistica recente: Gallo C.E. – Giusti M. – Ladu G. – Lupò Avagliano M.V. – Sambucci L. – Seguiti M.L., *Contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Torino, 2011. Sulla parte storica dello studio dei rapporti tra diritto finanziario e diritto tributario si vedano le indicazioni bibliografiche in Micheli G.A., *Diritto tributario e diritto finanziario*, in *Enc. dir.*, XIII, 1119 ss.; Micheli G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1981, 40 ss.; Berliri, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, 3 ss.; Stefani G., *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1977; Rastello, *Diritto tributario*, Padova, 1987, 5 ss.; Maffezzoni, *Diritto finanziario*, in *Nov. Dig. It.*, V, 845 ss.; Jona Celesia L., *Diritto tributario. Principi generali – le imposte dirette*, Torino, 1989. Sulla storia delle norme che regolano la raccolta, la gestione e l'erogazione di mezzi finanziari pubblici: Hansel, *Steuerrecht*, trad. italiana, Milano, 1956, 3 ss.; Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, trad. italiana, Milano, 1954, 3 ss.; Becker, *Accentramento e sviluppo del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.* 1937, I, 155 ss.; A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 3 ss.; D'Amati, *Il diritto tributario e la tradizione giuridico finanziaria italiana*, in *Studi per A.D. Giannini*, Milano, 1961, 397.