

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

rendicontazione. In particolare, le azioni devono dare evidenza della connessione fra risorse e finalità della spesa favorendo, in fase decisionale, una più consapevole allocazione degli stanziamenti nel rispetto delle previsioni legislative (oltre che dei criteri di efficienza) e, a consuntivo, un più puntuale controllo contabile. Va pertanto evidenziato come le azioni siano destinate a divenire anche le unità di riferimento ai fini della definizione degli obiettivi riportati nelle note integrative, rendendo in tal modo il Rendiconto generale dello Stato lo strumento per una valutazione dei risultati raggiunti, attraverso parametri non esclusivamente finanziari.

In ragione della delicatezza delle implicazioni connesse alla innovazione in esame, il legislatore ha previsto un periodo di sperimentazione necessario per valutarne l'efficacia e per consentire l'adeguamento dei sistemi informativi interessati. Allo stato le azioni hanno dunque carattere conoscitivo, integrando le classificazioni preesistenti ai fini della gestione e della rendicontazione.

Il legame tra la definizione degli obiettivi e le azioni, se utilizzato al meglio, dovrebbe consentire l'emersione di indicatori da cui dedurre l'effetto voluto in termini previsionali ed il risultato a consuntivo dal punto di vista della quantità e della qualità del prodotto erogato dall'operatore-Stato.

In tema di controlli e di rendicontazione, va infine ricordato che il passaggio dal capitolo all'azione quale unità elementare consentirà, tenuto conto della notevole maggiore ampiezza dell'azione, margini di flessibilità gestionale notevolmente accresciuti, ridimensionando – *coeteris paribus* – il fenomeno delle eccedenze e delle compensazioni. Rimarrà fermo comunque che il parametro dei controlli e della rendicontazione dovrà far riferimento alla futura azione, come prevede peraltro la legge di contabilità.

#### 1.1.1. La sperimentazione in materia di introduzione delle azioni nel bilancio dello Stato

Dando attuazione all'art. 25-*bis* della legge di contabilità, relativo all'introduzione delle azioni, nel corso del 2019 il Ministero dell'economia e delle finanze ha inviato uno schema di relazione in merito all'efficacia delle azioni nel bilancio dello Stato per l'anno finanziario 2018, in ordine al quale è previsto il parere della Corte dei conti (comma 8). Il parere è stato reso in data 27 giugno 2019<sup>6</sup>. Poiché, come rilevato in tale parere, il tema della struttura del bilancio dello Stato costituisce un argomento particolarmente pregnante nella storia della contabilità pubblica contemporanea, da inquadrare, al di là degli aspetti tecnici, pur rilevanti, all'interno del rapporto che si determina nel corso del tempo tra i due poteri dello Stato costituiti dal Governo e dal Parlamento, quale elemento fondante dell'ordinamento istituzionale di un Paese, si riportano qui i passaggi salienti delle posizioni espresse dalla Corte.

Che si tratti di un tema estremamente delicato lo si desume anche dal fatto che, generalmente, nella storia degli sviluppi degli ordinamenti di diritto pubblico, si procede alla revisione della struttura del bilancio dello Stato per denotare prevalentemente un momento di discontinuità, anche marcata, nella storia politico-istituzionale di un Paese.

Un altro aspetto che conferma la particolare delicatezza del tema consiste nel legame che sussiste con l'organizzazione dell'Ente di riferimento, in questo caso lo Stato. Anche da questa angolazione le decisioni che si possono enucleare dalla storia più recente delle istituzioni pubbliche occidentali, almeno in riferimento ad ordinamenti similari, fanno emergere un'oscillazione tra due poli di fondo. Per un verso, la struttura del bilancio viene modificata (anche) per indurre ad una riorganizzazione delle strutture ministeriali (nel caso dello Stato). Per altro verso, si delinea un'impostazione intesa prioritariamente a riorganizzare lo Stato, da cui consegue, sul piano della corrispondente raffigurazione contabile, una diversa e coerente struttura del bilancio. Naturalmente, esistono anche modelli intermedi.

Un terzo ordine di considerazioni attiene al rapporto tra legge e bilancio, anch'esso tema classico della contabilità di Stato contemporanea, legato anche a quello della trasparenza. Il problema delle modalità con cui viene impostato tale rapporto assume un ruolo del tutto rilevante

<sup>6</sup> Cfr. delibera n. 2/2019 *cit.*

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

nella concretezza dei rapporti tra le istituzioni anche attraverso le modalità di costruzione dell'azione quale unità elementare del bilancio.

Trattandosi delle nuove modalità che assumerà la struttura del bilancio dello Stato, la Corte ha ritenuto che valesse la pena di esprimere considerazioni anzitutto su uno dei criteri contabili più immediatamente connessi alla composizione dei conti dello Stato: quello di specificazione. Sul piano dei principi contabili, particolare rilevanza assume infatti il predetto criterio (denominato anche come specializzazione), principio da ritenersi, sul piano logico, un necessario corollario di quello della “trasparenza”, inteso a rafforzare il legame tra risorse stanziare ed obiettivi perseguiti dall'azione pubblica. Il principio di specificazione, segnatamente delle spese, tende a perseguire l'obiettivo di consentire il più efficiente controllo parlamentare, nel rispetto dell'equilibrio delle funzioni, che, in materia di bilancio, competono ai poteri legislativo ed esecutivo. Va da sé che quanto più le spese siano rigidamente disciplinate dalle rispettive leggi sostanziali tanto più puntuale dovrà essere la correlazione tra l'unità elementare di bilancio e la corrispondente autorizzazione legislativa di spesa.

Circa il fatto che l'introduzione delle azioni si iscriva nella tendenza delle ultime modifiche della legge di contabilità nel senso di prevedere maggiore flessibilità operativa nell'impostazione e nella gestione del bilancio, la Corte aveva già avuto modo di precisare che “con la sostituzione del capitolo con l'azione, quest'ultima dovrà essere formulata in modo il più possibile puntuale e circoscritto, anche perché, divenendo la nuova unità elementare del bilancio, costituirà l'oggetto del controllo della Corte dei conti ai fini della parifica del rendiconto dello Stato”<sup>7</sup>.

Tale esigenza presenta una serie di implicazioni, tra cui lo scrupoloso rispetto del criterio della legislazione vigente nella costruzione dell'azione ed un congruo rapporto tra numero dei programmi e numero delle azioni.

Per il profilo del rapporto tra programmi e azioni, la Corte ha osservato - nel citato parere del 27 giugno 2019 - che quello previsto per il bilancio 2018 (e riconfermato peraltro per il bilancio 2019) era pari a 1 a 4 circa, ossia che ad ogni programma corrispondono in media 4 azioni. Al riguardo, osservava la Corte, è di sicuro difficile indicare in astratto una relazione ottimale, che potrebbe dipendere da numerosi fattori (quantità e caratteristiche delle leggi in vigore, relativa raggruppabilità per obiettivi e per ambiti gestionali *et alia*). Ma ciò non esclude che l'eventuale passaggio dalle migliaia di capitoli attuali a poco più di 700 azioni quali unità elementari di bilancio probabilmente costituisce una svolta eccessiva in senso semplificativo della struttura del bilancio dello Stato, nonché, correlativamente, un ampliamento notevole della flessibilità amministrativa, pur con i limiti previsti dalla legge di contabilità per l'esercizio di quest'ultima.

A giudizio della Corte, si tratta di un tema di estrema rilevanza, in quanto direttamente correlato alla struttura di fatto nel rapporto tra i poteri dello Stato di cui al legislativo e all'esecutivo. Infatti, quanto minore è il numero delle voci di bilancio, quanto meno trasparente è il significato di ciascuna di esse (soprattutto nella relativa capacità di esprimere la valenza finanziaria delle leggi in vigore) e quanto maggiori sono i poteri ministeriali in tema di flessibilità, tanto più rilevante è il ruolo di fatto svolto dall'esecutivo nel bilanciamento dei poteri con il legislativo. Da questo punto di vista l'assetto che deriva dalle modifiche alla legge di contabilità sotto il profilo del rapporto tra i poteri dello Stato deve essere valutato anche tenendo conto della sua coerenza con i principi e la lettera della Legge fondamentale.

Sono stati poi oggetto di valutazione, nel richiamato parere del 27 giugno 2019, altri elementi. Anzitutto, il grado di trasparenza della singola azione in generale ed in particolare in riferimento alle autorizzazioni legislative sottostanti. Dal punto di vista del vincolo da parte delle leggi in vigore sul bilancio, legato a quello della trasparenza prima indicato, la Corte ha osservato che, indubbiamente, l'intendimento di rendere chiaro e sintetico il quadro degli scopi della spesa dello Stato può essere, in teoria, agevolmente soddisfatto con un numero limitato di voci. Ma è pur vero che appare difficile ridurre a sole 700 voci il numero vastissimo di disposizioni normative

<sup>7</sup> Cfr. delibera n. 1/2016 *cit.*

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

vigenti di rango primario, con la conseguenza che particolarmente elevata potrebbe risultare la quantità di norme che vengono raggruppate per ogni singola azione.

Tutto ciò implica che, per soddisfare effettivamente il criterio della trasparenza, a giudizio della Corte, il Governo è chiamato anzitutto ad ampliare notevolmente l'apparato documentativo da produrre per permettere al Parlamento di ricostruire il rapporto tra singola norma in vigore e relativo stanziamento di bilancio in riferimento al contenitore rappresentato dall'azione. Pur non venendo approvata, quest'ultima, dal Parlamento in sede di previsione, giacché è il programma (a sua volta più aggregato dell'azione) che continua a rappresentare l'oggetto del voto parlamentare in quanto unità elementare della legge di bilancio (Sezione II), è infatti nella sede dell'esame della legge con cui si approva il Rendiconto generale dello Stato che il Parlamento, sia pur indirettamente, approva le unità elementari di bilancio. Le Camere dovranno essere poste in grado, dunque, di ricostruire le determinanti delle singole azioni, soprattutto nel loro rapporto con le leggi in vigore.

Anche da questo punto di vista, dunque, si determina l'esigenza – a parere della Corte - di prevedere un più congruo numero di azioni se il fine deve rimanere quello di rispecchiare la vasta platea delle leggi in vigore e pervenire ad una rappresentazione effettivamente trasparente del nesso tra queste ultime e l'articolazione di base del bilancio.

La Corte ha sottolineato - nel citato parere - come tra i criteri cui deve ispirarsi il bilancio dello Stato quello della trasparenza rivesta un ruolo fondamentale all'interno del complesso dei principi verso cui deve essere orientata, per motivi anzitutto costituzionali, la contabilità pubblica e quella dello Stato in particolare. Ciò merita di essere sottolineato non solo come valore in sé, ma anche perché occorre sempre conciliare, nella costruzione del bilancio, le esigenze di rappresentazione della finalità della spesa con quella della reale significatività del fenomeno sottostante (legge in vigore).

Circa poi l'altro aspetto relativo alla flessibilità ed i suoi limiti, nonché in particolare la necessità di mantenere un nesso tra azione ed autorizzazione legislativa, come già ricordato, in base ad un vincolo imposto dalla stessa citata legge di contabilità, la Corte ha rimarcato l'esigenza di raccomandare la scrupolosa osservanza dell'art. 33, commi 4 e 4-bis (in particolare), della legge di contabilità, in riferimento alla flessibilità tra programmi e all'interno dell'azione, per l'aspetto riferito alle limitazioni dell'utilizzo di tale possibilità, al fine di evitare modifiche in via amministrativa di autorizzazioni legislative in essere. Tali limitazioni concernono, per le variazioni disposte all'interno del programma con decreti del ministro (comma 4), l'intangibilità dei cd. "fattori legislativi", cui si aggiunge, per le variazioni con decreti direttoriali all'interno dell'azione (comma 4-bis), il rispetto dei vincoli di spesa riferiti ai c.d. "oneri inderogabili".

Il punto qui in esame è di estrema delicatezza e ripropone il tema richiamato del rapporto tra legge e bilancio. Se, infatti, non può essere considerato pienamente in linea con l'assetto istituzionale del nostro Paese l'eventuale condizionamento dell'operatività di una legge in sede di definizione, con la legge di bilancio, dei relativi stanziamenti, *a fortiori* desterebbe accresciute perplessità – ha osservato la Corte - che il sistema consentisse di fatto variazioni in sede amministrativa di autorizzazioni legislative in essere. La questione rileva per il fatto che l'azione raggruppa un numero molto maggiore di leggi rispetto al capitolo, il che rende particolarmente più ampia la flessibilità gestionale.

Quanto poi al rapporto tra bilancio e Pubblica amministrazione, la Corte ha ricordato – nel richiamato parere - che si tratta di argomento particolarmente complesso ed articolato: non esistendo, comunque, soluzioni ottimali, ciò che si può osservare è che andrebbe valorizzato il ruolo della Presidenza del Consiglio dei ministri, nell'ambito dei suoi poteri di unità di indirizzo politico ed amministrativo, in merito al coordinamento tra l'articolazione delle strutture amministrative e quella delle voci del bilancio.

In definitiva, le raccomandazioni svolte dalla Corte riguardano la duplice esigenza di garantire una costruzione delle azioni che sia la più chiara e trasparente possibile sotto il profilo del nesso - soprattutto - con le sottostanti autorizzazioni legislative in essere, che non possono essere né direttamente né indirettamente modificate dalle azioni in cui esse vengono raggruppate.

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

Considerato altresì che il numero di tali autorizzazioni è particolarmente elevato e che non sempre esse rispondono agevolmente a criteri di omogeneizzabilità, e tenuto conto anche del fatto che l'azione, in caso di esito positivo della sperimentazione attualmente in vigore, costituirà l'unità elementare di bilancio ai fini della gestione e della rendicontazione (come prevede la legge di contabilità), è stato ritenuto consigliabile l'incremento del numero di azioni attualmente prospettato all'interno di ciascun programma.

Da questo punto di vista appare prioritario, anche per le esposte ragioni di carattere costituzionale, garantire la massima trasparenza del contenuto dell'azione ed il medesimo livello di dettaglio nella fase sia della formazione sia della rendicontazione di bilancio, affinché la collettività, titolare della sovranità, sia posta in grado di conoscere la finalità della spesa non solo per grandi aggregati, ma anche in modalità tali da rendere ricostruibile il collegamento con le singole autorizzazioni legislative di spesa.

L'esame della Relazione sulla sperimentazione riferita al 2019 costituirà la sede per verificare le modalità dell'ulteriore svolgimento della sperimentazione in atto.

*1.2. L'articolazione delle note integrative*

Si lega al tema dell'accresciuto significato delle azioni quello della riqualificazione dei contenuti delle Note integrative, sotto un profilo sia rappresentativo che sostanziale, in coerenza con il rinnovato quadro normativo nell'ambito del quale esse vanno ad inserirsi. Elementi quali la revisione della struttura per missioni e programmi, il rapporto chiaro tra ciascun programma ed il centro di responsabilità e, in particolare, l'introduzione delle azioni, dovrebbero contribuire a rendere maggiormente leggibili le finalità della spesa.

Peraltro, il passaggio alla legge di bilancio integrata attuato con legge n. 163 del 2016 - dunque la concentrazione nello stesso documento degli interventi di spesa nuovi e di modulazione di quelli già esistenti, nel rispetto dei vincoli definiti dal complesso delle risorse disponibili e dagli obiettivi indicati nei documenti di programmazione economica e finanziaria - fa sì che, fatte salve le eventuali modifiche introdotte in Parlamento, le Note integrative possano rappresentare, sin dalla presentazione del disegno di legge, gli obiettivi connessi ad una spesa che sostanzialmente già ingloba gli effetti della manovra di bilancio proposta dal Governo.

Non di poco peso risultano anche le specifiche tendenze innovative in materia. In primo luogo, il previsto e necessario riferimento alle azioni dovrebbe favorire una rappresentazione di obiettivi focalizzata sulle finalità della spesa e sugli interventi finanziati, piuttosto che sulle attività svolte dagli uffici dell'Amministrazione. La normativa prevede, infatti, che il piano degli obiettivi rechi i risultati che le Amministrazioni intendono conseguire, "correlati a ciascun programma" e "formulati con riferimento a ciascuna unità elementare di bilancio (azione)", unitamente ai relativi indicatori di risultato.

Inoltre, sia pur all'interno di disposizioni non scevre di ambiguità sotto alcuni profili, risulta confermato il necessario collegamento fra le risorse e gli obiettivi nell'ambito delle Note integrative. Il Governo ha fatto presente, nella Relazione al disegno di legge di bilancio 2020, che "il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato ha comportato una profonda revisione della struttura in missioni e programmi, ha rafforzato l'affidamento di ciascun programma a un unico Centro di responsabilità amministrativa (C.d.R.) e ha introdotto le 'azioni' quali aggregati di bilancio sottostanti i programmi di spesa, per migliorare la leggibilità delle finalità della spesa ed evidenziare gli obiettivi delle politiche sottostanti la spesa allocata nel bilancio dello Stato". Inoltre, "gli obiettivi delle Note integrative sono definiti, con riferimento a ciascun programma, e a ciascuna azione. Ciò favorisce una rappresentazione degli obiettivi maggiormente focalizzata sulle finalità della spesa e degli interventi finanziati, piuttosto che sulle attività svolte dagli uffici dell'amministrazione. A tal fine, nell'ambito di ciascun programma possono essere formulati più obiettivi ma le azioni devono essere associate univocamente agli obiettivi. In altre parole, un obiettivo può fare riferimento a più di un'azione nell'ambito dello stesso programma, mentre a una azione può essere associato un solo obiettivo [...]".

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

Sempre il Governo ha fatto presente che “l’obiettivo da associare a ciascuna azione deve essere scelto con criteri selettivi, dovendo rappresentare gli scopi più rilevanti che l’amministrazione intende conseguire con riferimento alle finalità della spesa rappresentata dall’azione o dalle azioni alle quali è associato, privilegiando quindi la misurazione delle politiche a cui il bilancio contribuisce, ossia ai servizi pubblici erogati e alle finalità ultime dell’intervento pubblico sull’economia, la società e l’ambiente”. Infine, “mentre è richiesta l’associazione delle azioni agli obiettivi, non è più necessario, dal DLB dello scorso anno, per l’Amministrazione quantificare puntualmente le risorse finanziarie destinate alla realizzazione di ciascun obiettivo. Le risorse finanziarie restano associate direttamente alle azioni del bilancio. Ciò ha comportato una notevole semplificazione dell’attività richiesta alle Amministrazioni, una più immediata corrispondenza tra la struttura del documento contabile e la struttura del piano degli obiettivi e la possibilità di focalizzarsi maggiormente su indicatori che misurano gli effetti delle politiche o i risultati conseguiti dalle Amministrazioni, effetti che possono manifestarsi anche con uno sfasamento temporale rispetto all’erogazione delle risorse finanziarie”.

Lo stesso Governo ha rilevato che “emergono elementi di criticità (che non riguardano in egual misura tutte le Amministrazioni), che sono di seguito sintetizzate: ...si può associare a ciascuna azione un unico obiettivo, che dovrebbe essere individuato in modo selettivo, evidenziando cioè gli scopi più rilevanti legati alle politiche perseguite dall’Amministrazione attraverso le risorse finanziarie associate all’azione, scopi che non necessariamente corrispondono alla totalità di tali risorse; a tale proposito si è manifestata, invece, una tendenza in alcuni casi a costruire obiettivi generici rappresentativi di tutte le attività e di tutta la spesa associata all’azione, limitandosi cioè a declinare l’azione in forma di obiettivo. Le Amministrazioni che trasferiscono fondi ad organismi controllati o vigilati ai quali è parzialmente demandata l’attuazione di politiche di propria competenza, continuano a manifestare difficoltà a raccogliere le informazioni necessarie a costruire degli indicatori effettivamente rappresentativi dei risultati di tali politiche, diversi da quelli che rappresentano soltanto l’avanzamento della spesa per i trasferimenti erogati dal ministero. In tali casi, che riguardano in particolare il Ministero dell’economia e delle finanze, si è temporaneamente derogato alle limitazioni sull’utilizzo degli indicatori di realizzazione finanziaria stabilite con la circolare n. 17 del 24 maggio 2019... Si sono continuati ad utilizzare, in diversi casi, obiettivi e indicatori che misurano le attività svolte dagli uffici dell’amministrazione..., più che gli effetti delle politiche finanziate; ciò è dovuto anche alla perdurante difficoltà di distinguere nettamente l’ambito di riferimento della Nota Integrativa, che ha come interlocutore principale il Parlamento e non riguarda la misurazione delle prestazioni degli uffici o dei dirigenti, da quello del Piano delle performance”.

Sempre il Governo ha riscontrato “in alcune Amministrazioni il ricorso ad indicatori generici e indiretti..., che non consentono di comprendere e di valutare in alcun modo gli effetti e i risultati conseguiti con la spesa” ed ha altresì rilevato “l’utilizzo talora improprio della classificazione degli indicatori [...] L’utilizzo degli indicatori di impatto (*Outcome*) appare ancora molto limitato..., pur tenendo conto delle oggettive difficoltà di calcolo che questo tipo di indicatori presenta”. Infine, “in diversi casi i criteri di formulazione delle previsioni sono generici e poco significativi e non in linea con le indicazioni fornite con la citata circolare n. 17 del 2019, anche quando sarebbe possibile esplicitare in modo più chiaro i parametri utilizzati per definire gli stanziamenti”. Infine, “a parziale compensazione di tali criticità, si è comunque rilevato, soprattutto in alcune Amministrazioni, un miglioramento nella completezza delle informazioni fornite a corredo degli obiettivi e degli indicatori e una crescita complessiva della qualità dei criteri di formulazione delle previsioni”.

In merito alle Note integrative si ricorda, infine, che, come fu menzionato anche in relazione al Rendiconto per il 2018, si è svolta di recente un’indagine da parte della Corte<sup>8</sup>. L’indagine ha avuto lo scopo di analizzare gli indicatori associati agli obiettivi inseriti nelle Note integrative al bilancio, per i Ministeri della giustizia, dello sviluppo economico e dell’istruzione,

<sup>8</sup> Cfr. Deliberazione della Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, n. 2/2019/G del 31 gennaio 2019.

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

dell'università e della ricerca, verificandone, attraverso l'applicazione che ne è stata effettuata nel bilancio di previsione 2018 e la comparazione con i precedenti indicatori applicati al rendiconto 2017, la rispondenza alle caratteristiche individuate dall'art. 4 del dPCM 18 settembre 2012.

Di seguito si riportano alcuni passaggi della sintesi di cui all'indagine medesima. Anzitutto, "dall'analisi quantitativa e della tipologia degli indicatori emerge una rilevante discontinuità tra il 2018 e i precedenti esercizi, che evidenzia lo sforzo effettuato dalle amministrazioni esaminate e dalla Ragioneria generale dello Stato per un miglioramento della qualità degli indicatori e del sistema di misurazione delle politiche di bilancio". Per i tre Ministeri sottoposti a controllo si è osservato "una generale diminuzione del numero degli indicatori nel 2018 rispetto al 2017, ma un'utilizzazione non sempre rilevante di quelli di impatto, maggiormente rappresentativi degli effetti sui destinatari delle politiche pubbliche... Dalle verifiche svolte sono emersi taluni profili di criticità nel piano degli indicatori, ed in particolare una non sempre adeguata chiarezza nella descrizione, l'uso frequente di acronimi, una diffusa assenza di valori di riferimento degli strumenti di misurazione, un rilevante utilizzo di indicatori relativi all'attività dell'ufficio, più che rivolti alla misurazione dell'impatto delle misure ricomprese nelle politiche". L'indagine ha evidenziato poi "il diverso approccio rappresentato dai sistemi di misurazione sull'impatto degli interventi riconducibili alle politiche pubbliche rispetto alle precedenti valutazioni, maggiormente concentrate sulla misurazione delle prestazioni degli uffici amministrativi, rilevando le difficoltà riscontrate in questo primo periodo di applicazione e suggerendo il superamento di alcuni limiti dell'attuale sistema... Nei volumi dedicati ai singoli ministeri, all'esito della ricognizione sono state suggerite modifiche e integrazioni degli indicatori utilizzati, per una migliore misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio, mentre nella parte generale ci si è soffermati su osservazioni di carattere generale... Infine, sono stati verificati i risultati misurati mediante l'applicazione degli indicatori a consuntivo utilizzati nell'esercizio finanziario 2017, da cui è emerso che per il MISE e il MIUR un rilevante numero di indicatori presenta valori *target* che in sede consuntiva risultano essere rispettati con un margine ampio (per il MISE gli indicatori non realizzati sono solo il 3,7 per cento - 8 su 218 - e per il MIUR il 7,26 per cento, 9 su 124), mentre, all'opposto, per il Ministero della giustizia un numero consistente degli indicatori di bilancio annovera un valore a consuntivo piuttosto distante dal valore previsionale (42,85 per cento, vale a dire 30 su 70)".

## 2. Il decreto legislativo 16 marzo 2018, n. 29

Nonostante i contenuti del provvedimento siano stati illustrati già nella Relazione al rendiconto 2018, merita ciò nonostante di essere ricordato che il decreto legislativo n. 93 del 2016, prima menzionato, contiene uno dei passaggi più significativi e nello stesso tempo problematici del nuovo assetto normativo vigente, rappresentato dall'insieme di disposizioni volte a potenziare il bilancio di cassa. La Corte ha già sottolineato<sup>9</sup> come anche questa finalità, diretta a realizzare una migliore comprensione della decisione di spesa ed un più immediato legame con i risultati dell'azione amministrativa, anche al fine di migliorare la previsione e la gestione degli andamenti di finanza pubblica, non possa prescindere dalla necessità di rendere chiaro e trasparente il raccordo con le autorizzazioni legislative, nonché il quadro delle motivazioni sottostanti alla singola decisione.

Va ricordato, più in particolare, che, con il citato decreto n. 93, sono state introdotte, sempre modificando in parte il testo della legge n. 196 del 2009, disposizioni recanti: la revisione del concetto di impegno di spesa con un avvicinamento alla fase del pagamento; il miglioramento, attraverso interventi normativi successivi, della rappresentazione delle risultanze gestionali di entrata sempre nell'ottica del rafforzamento della fase di cassa; l'obbligo di predisposizione, per i responsabili della gestione dei programmi, di un piano finanziario dei pagamenti (c.d. "cronoprogramma"); la pubblicazione a fini conoscitivi, in allegato al Rendiconto generale dello Stato, delle indicazioni quantitative circa l'intermediazione operata dalla Tesoreria dello Stato

<sup>9</sup> *Ivi*.

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

sulle somme erogate dal bilancio statale. Inoltre, sempre con il menzionato decreto legislativo n. 93, è stata rivista la disciplina sui residui passivi al precipuo scopo di limitarne la formazione e l'accumulo nel corso degli esercizi finanziari.

Nel complesso, la delega prevista all'articolo 42 della legge n. 196 del 2009 per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e per il potenziamento della funzione del bilancio di cassa è stata dunque esercitata con l'emanazione del decreto legislativo n. 93 del 2016. Dopo l'inizio di applicazione della riforma, tenuto anche conto degli esiti delle sperimentazioni condotte, è stato adottato il richiamato decreto legislativo 16 marzo 2018, n. 29, correttivo e integrativo di alcune disposizioni contenute nel menzionato decreto legislativo n. 93 del 2016.

Il decreto legislativo n. 29, oltre all'introduzione dell'istituto di cui all'"accertamento qualificato" e alla revisione di quello di cui all'impegno a competenza potenziata, di cui ai successivi paragrafi, ha previsto anche interventi su altre questioni, come la revisione e l'armonizzazione della disciplina in materia di controlli di regolarità amministrativo-contabile in fase successiva e la modifica delle norme inerenti la gestione della spesa delegata dalle Amministrazioni centrali dello Stato tramite funzionari delegati mediante l'introduzione del concetto di "impegno di spesa delegata" (con l'obiettivo di avvicinare il momento dell'impegno a quello del pagamento anche per tale tipologia di gestione della spesa). Sono state infine affrontate questioni, come l'estensione della possibilità per le Amministrazioni statali di disporre assegnazioni dei fondi agli Uffici periferici.

Sullo schema di decreto, poi divenuto il menzionato decreto legislativo n. 29 del 16 marzo 2018, si ricorda che la Corte ha espresso due pareri, rispettivamente in data 6 e 22 dicembre 2017<sup>10</sup>, come prima anticipato.

In merito all'introduzione di una specifica disciplina per l'impegno di spesa delegata, si ricorda che l'allegato al DEF 2019 relativo allo stato di attuazione della legge di contabilità aveva fatto presente che "la circolare esplicativa della Ragioneria generale dello Stato n. 21 del 12 giugno 2018 fornisce le istruzioni sulla gestione e contabilizzazione della spesa delegata. Tra le novità principali in tale materia, vi è la necessità per le Amministrazioni di individuare 'la rete' dei funzionari delegati abilitati a ricevere gli ordini di accreditamento con riferimento a ciascuna unità elementare di spesa del bilancio (piano gestionale) sulla quale si prevede di effettuare la spesa in regime di contabilità ordinaria, tramite ordinatori secondari di spesa, risultando quindi esclusi gli impegni assunti e gli ordini di accreditamento emessi in favore di funzionari delegati di contabilità speciali. L'associazione tra i piani gestionali e i funzionari delegati sarà gestita dal sistema informativo come un vincolo, nel senso che non potranno essere emessi ordini di accreditamento in favore di un funzionario delegato che non sia stato preventivamente incluso nella 'rete' afferente al piano gestionale interessato. Un'ulteriore conseguenza dell'introduzione dell'impegno di spesa delegata è il venir meno della modalità, finora prevalente, di emissione degli ordini di accreditamento a impegno contemporaneo in favore dei funzionari delegati di contabilità ordinaria. L'introduzione di un impegno in favore di una pluralità di soggetti (la 'rete') fa sì che la distribuzione delle risorse in favore dei singoli funzionari delegati, che si realizza attraverso l'emissione degli ordini di accreditamento, non potrà che essere successiva all'assunzione dell'impegno stesso".

Sulle complesse innovazioni di cui al decreto in titolo, escludendo i temi affrontati nei successivi paragrafi 2.1 e 2.2, merita di essere ricordato che la Corte, nelle citate pronunzie, ha sostanzialmente fornito un parere positivo, pur rimarcando una decisa opposizione nei confronti della soppressione del principio di annualità, prevista nello schema di decreto e poi non riproposta nella versione del decreto poi approvata.

### 2.1. L'introduzione dell'accertamento "qualificato"

L'articolo 4 del decreto legislativo n. 93 del 2016 ha stabilito che sarebbero stati "individuati gli interventi da realizzare e le modalità da seguire per la razionalizzazione delle

<sup>10</sup> Cfr. delibere, rispettivamente, nn. 3/2017 e 4/2017 delle Sezioni riunite in sede consultiva.

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

procedure contabili e per il miglioramento della rappresentazione delle risultanze gestionali di entrata nel Rendiconto generale dello Stato, anche con riguardo alla determinazione e alle variazioni dei residui attivi, nell'ottica del potenziamento del bilancio di cassa e dell'avvicinamento del concetto di accertamento a quello di riscossione". Come ricordava l'allegato al DEF 2018 relativo all'attuazione dell'ordinamento contabile, sarebbero emerse "tre linee di intervento, fortemente correlate tra loro che hanno comportato la necessità di apportare... modifiche alla legge n. 196 del 2009 finalizzate alla realizzazione dell'avvicinamento del concetto di accertamento a quello di riscossione mediante la definizione di un nuovo concetto di accertamento, c.d. 'qualificato';...la revisione della rappresentazione delle risultanze contabili nel Rendiconto generale dello Stato, mantenendo anche l'attuale corredo di informazioni", nonché "la creazione di un sistema di valutazione del grado di riscuotibilità effettiva delle somme iscritte a ruolo e quindi dei crediti erariali".

Le proposte normative inserite nel decreto legislativo n. 29 del 2018 hanno definito, come faceva presente la relazione illustrativa del relativo schema di decreto, "un intervento strutturato mirante a operare una differenziazione, valida ai fini della costruzione del bilancio di previsione nonché del Rendiconto generale dello Stato, del concetto di accertamento, attualmente unitario, con l'introduzione... dell'accertamento qualificato". Con esso si intende l'iscrizione nello stato di previsione dell'entrata di tutti i redditi, proventi e crediti di qualsiasi natura per un ammontare corrispondente all'importo che lo Stato, avendone diritto sulla base della legislazione vigente, prevede di riscuotere nel triennio di riferimento. Con questa modifica si sostituisce, ai fini della determinazione dei risultati differenziali per il bilancio dello Stato, il vigente concetto di accertamento con il nuovo concetto di accertamento qualificato.

Si suggella pertanto la differenza tra l'accertamento "giuridico" e quello "qualificato", inteso ad incidere sui saldi contabili per la sola componente ritenuta riscuotibile, in vista del progressivo allineamento della contabilità finanziaria a quella nazionale. Ciò dovrebbe comportare previsioni di entrata realistiche e un deciso ridimensionamento del fenomeno dei residui, all'insegna, dunque, dell'"esigenza di coniugare maggiore prudenza nella formazione delle previsioni di bilancio con la garanzia di assicurare il necessario supporto giuridico/informativo all'attività amministrativa", come ricordava il richiamato allegato al DEF 2019.

Anche su questo argomento la Corte si era espressa con i citati pareri del 6 e del 22 dicembre 2017<sup>11</sup>. Nel primo è stato fatto notare come la nuova norma, "per quanto mossa dal fine di soddisfare l'esigenza di iscrivere in bilancio risorse sulle quali poter fare ragionevolmente conto per poter allocare la spesa - finisce per stravolgere il concetto stesso di competenza che per ragioni sistematiche e anche in ossequio ai principi della delega deve preservarsi". Si sottolineava pertanto la necessità che l'ammontare delle entrate per le quali lo Stato ha diritto continuo ad avere piena evidenza e ad essere oggetto di approvazione parlamentare, tanto in sede di bilancio di previsione, quanto nel conto del bilancio, non dunque in allegato a quest'ultimo.

La conclusione era dunque che "è opportuno ribadire che l'intento dello schema di decreto nel senso di far assumere alla competenza giuridica - sia pur per esigenze di semplificazione gestionale - una caratterizzazione simile all'attuale cassa (nelle cui valutazioni sono presenti, pertanto, rilevanti elementi di carattere storico-statistico), priva la legge di bilancio (e la connessa legge di approvazione del Rendiconto generale) della componente relativa all'ammontare di risorse cui lo Stato ha diritto e agli impegni di spesa assumibili in conseguenza delle obbligazioni giuridicamente perfezionabili in riferimento al singolo esercizio. Si tratta di una componente che costituisce un elemento fondante della sovranità popolare, cui spetta la decisione ultima circa i mezzi finanziari da porre a disposizione delle Pubbliche amministrazioni per il soddisfacimento delle esigenze della collettività, anche ai fini del controllo sull'utilizzo degli stessi. L'impostazione dello schema di decreto collide peraltro anche con il principio costituzionale di annualità, ribadito dalla legge 'rinforzata' n. 243 del 2012, a vantaggio di una rappresentazione

<sup>11</sup> *Ivi*.

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

su scala pluriennale dei fenomeni contabili le cui articolazioni non risultano trasparenti nei necessari passaggi legislativi”.

Nel successivo parere del 22 dicembre si sottolineava che “la nuova nozione di accertamento ‘qualificato’, pur potendo validamente essere utilizzata ai fini delle previsioni di entrata, non possa sovrapporsi *tout court* a quella di accertamento giuridico, risultando necessario comunque far riferimento, già in sede di bilancio di previsione, alle entrate di competenza giuridica, nel rispetto dell’esigenza, costituzionalmente garantita, che le scelte di bilancio siano chiaramente riconducibili alla sovranità popolare, attraverso il voto parlamentare: spetta, infatti, al Parlamento, attraverso il voto sulla legge di bilancio, la decisione sulle previsioni delle entrate riscuotibili nell’anno, unitamente a quelle giuridicamente di competenza. Diversamente, dette previsioni restano nell’ambito esclusivo delle valutazioni effettuate dalle strutture tecniche competenti, seguendo, tra l’altro, criteri non giuridici, ma di carattere statistico”.

Soggiungeva quindi la Corte che “appare evidente pertanto, e diversamente da quanto asserito nella relazione illustrativa allo schema in esame, come le sopra richiamate esigenze non siano incompatibili con quelle condivise da questa Corte in diverse occasioni, riguardanti la necessità di ridurre la formazione di residui attivi. Ancora, sempre in difformità da quanto riportato nella relazione illustrativa, si sottolinea come, ferma la necessità di un’armonizzazione dei sistemi contabili, come già asserito da questa Corte nel parere n. 1/2016 sul fronte della spesa, significative differenze sono riscontrabili fra la disciplina recepita dall’ordinamento per gli enti territoriali e le previsioni dello schema di decreto legislativo in esame. In particolare, anche per le entrate, è evidente la mancanza del più complesso insieme di istituti che in quel sistema consente di mantenere fermi i concetti di competenza e cassa, con correlati vantaggi in termini di trasparenza e democraticità delle gestioni, nonché di controllo legislativo *ex ante* delle movimentazioni contabili”.

L’allegato al DEF 2019 dedicava uno specifico capitolo al principio dell’accertamento qualificato. Da esso si apprendeva che, in attuazione dell’art. 6, comma 4, del decreto legislativo n. 29 del 2018, che rinviava ad un apposito decreto ministeriale la definizione della nuova nozione di accertamento, “tale decreto è stato emanato in data 25 maggio 2018 e ha provveduto a disciplinare le varie fasi della sperimentazione stabilendo, tra l’altro, la sua decorrenza dal 1° ottobre 2018 e fino al 31 luglio 2020, con la possibilità di attuare una proroga di durata non superiore a dodici mesi. In particolare, la scelta della durata della sperimentazione ha lo scopo di ricomprendere in essa le fasi di previsione, gestione e rendicontazione del bilancio, considerato che l’inizio è fissato al 1° ottobre 2018, coerentemente con la fase di costruzione del bilancio di previsione per l’esercizio finanziario 2019, mentre il termine è il 31 luglio 2020, in corrispondenza dell’acquisizione dei risultati per il rendiconto del medesimo esercizio 2019”. Inoltre, “il citato decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, all’articolo 3, comma 2, ha previsto [...] un monitoraggio della sperimentazione da affidare ad un apposito gruppo di lavoro inter-istituzionale composto da rappresentanti di varie articolazioni dell’Amministrazione economico-finanziaria aventi adeguata esperienza e competenza nella materia contabile relativa alle entrate del bilancio dello Stato. Con successiva determina del Ragioniere generale dello Stato è stato, pertanto, istituito il Gruppo di lavoro per la sperimentazione del nuovo concetto di accertamento qualificato che ha avviato le sue attività secondo la tempistica fissata dal decreto 25 maggio 2018”.

Infine, sempre il citato allegato al DEF 2019 faceva presente che “per consentire l’avvio della sperimentazione a partire dall’esercizio finanziario 2019, la nuova impostazione contabile ha comportato la necessità di una più puntuale rappresentazione dei crediti iscritti a ruolo di natura sia tributaria che non tributaria, i quali, in numerosi casi, risultano contabilizzati nel medesimo capitolo/articolo di bilancio in cui confluiscono anche le riscossioni ordinarie che derivano, cioè, dall’adempimento spontaneo da parte del contribuente. Si è reso necessario, pertanto, procedere ad una separata evidenziazione in bilancio delle entrate connesse alla riscossione a mezzo ruoli con la predisposizione, nella legge di bilancio 2019-2021, di una nuova articolazione dei capitoli [...]. Successivamente, sulla base dell’esito del lavoro svolto e analizzando le differenti esigenze informative, il Gruppo di lavoro si è concentrato sulla formulazione delle previsioni delle entrate

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

per il triennio 2019-2021 secondo il nuovo concetto di accertamento, affiancandole a quelle già elaborate per il progetto di bilancio approvato in Parlamento e tenendo conto dei criteri fissati nell'allegato tecnico al menzionato decreto del 25 maggio 2018, anch'essi oggetto di sperimentazione. In particolare, sulla base del metodo illustrato nel predetto allegato, è stato applicato un processo di segmentazione dei crediti erariali secondo tipologie omogenee su cui applicare specifiche modalità di valutazione del relativo grado di riscuotibilità in base alle rispettive curve di riscossione storica, tenendo conto anche dell'incidenza di fattori imprevisi o contingenti, tra cui, in particolare, l'evoluzione del contesto normativo e lo scenario socio-economico. Gli sviluppi della sperimentazione, nelle sue diverse fasi, saranno, infine, oggetto di relazioni informative periodiche al Ministro dell'economia e delle finanze”.

Anche l'allegato al DEF 2020 circa lo stato di attuazione della contabilità pubblica affronta la questione dell'accertamento qualificato, facendo presente, tra l'altro, che “l'adozione del nuovo accertamento è subordinata ad un periodo di sperimentazione, che interessa ciascuna delle fasi del bilancio (previsione, gestione e rendicontazione) con riferimento all'esercizio finanziario 2019, secondo le modalità previste dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 25 maggio 2018. Ai sensi del medesimo provvedimento è stato istituito un apposito gruppo di lavoro, composto da rappresentanti qualificati dell'Amministrazione finanziaria, volto al monitoraggio della sperimentazione stessa. Con l'avvio della gestione per l'esercizio 2019, nell'ambito della citata sperimentazione, si è posta l'esigenza di individuare gli aspetti necessari per la rilevazione contabile dei fatti gestionali inerenti le entrate del bilancio dello Stato seguendo la nuova impostazione contabile. L'analisi, e con essa la predisposizione delle opportune modifiche ai contenuti informativi delle rilevazioni gestionali, si è incentrata sull'esame delle caratteristiche gestionali dei capitoli/articoli di bilancio e dei corrispondenti uffici contabili sui quali vengono rilevate le fasi contabili dell'entrata. Per ciascuno degli uffici contabili individuati si è poi provveduto a definire le regole contabili per la rilevazione del nuovo accertamento qualificato, tenendo ferma la necessità di registrare contestualmente anche il diritto di credito, al suo valore nominale indipendentemente dalla sua effettiva riscossione. Giova, infatti, ricordare che l'articolo 6, comma 3, del citato decreto legislativo n. 29 del 2018 prevede che “[n]el Rendiconto generale dello Stato sono indicati per ogni unità di voto e per ogni unità elementare del bilancio dell'entrata, l'ammontare delle somme accertate in via amministrativa sulla base della legislazione vigente per le quali lo Stato ha diritto alla riscossione, nonché le somme rimaste da riscuotere, distinte a seconda se il relativo accertamento sia avvenuto nell'esercizio di riferimento o negli esercizi precedenti”. È necessario, pertanto, tenere distinto l'accertamento inteso quale diritto di credito - che permane ed esplica i propri effetti ai fini dell'attività amministrativa di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, oltre a formare egualmente oggetto di rilevazione gestionale da esporre in apposito prospetto nel rendiconto generale dello Stato, indipendentemente dal suo grado di riscuotibilità - da quello contabile, c.d. “qualificato”, volto a incidere sui saldi contabili per la sola componente ritenuta riscuotibile. Nell'ambito del gruppo di lavoro sulla sperimentazione si è provveduto, quindi, a rivedere le prospettazioni inerenti il conto del bilancio in cui verranno esposte le risultanze secondo il nuovo concetto di accertamento qualificato, nonché l'apposito prospetto che avrà la duplice finalità di evidenziare le somme accertate in via amministrativa e le somme rimaste da riscuotere, come previsto dal menzionato articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 29 del 2018. In linea e coerentemente con gli approfondimenti su esposti, come peraltro stabilito dall'articolo 6, comma 5, dello stesso decreto legislativo, è stata, infine, avviata la revisione delle norme inerenti le entrate contenute nel regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, di cui al regio decreto 23 maggio 1924, n. 827, al fine di armonizzarne la disciplina con le nuove disposizioni introdotte”.

Le informazioni aggiuntive offerte dal Governo non sembrano in definitiva superare i problemi di fondo posti dalla Corte nei due citati pareri del dicembre 2017.

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

*2.2. La nozione di impegno a competenza potenziata*

Come anticipato, al fine di avvicinare il più possibile il momento della competenza a quello della cassa, è stata rivisitata la nozione di impegno contabile<sup>12</sup>. In particolare, se ne è prevista l'imputazione nell'anno in cui l'obbligazione diviene esigibile; sono stati individuati gli elementi la cui presenza è necessaria per poter procedere all'assunzione dell'impegno (la ragione del debito, l'importo ovvero gli importi da pagare, l'esercizio o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore univocamente individuato); si è istituzionalizzato e reso obbligatorio il cosiddetto piano finanziario dei pagamenti, che deve essere aggiornato in corso di gestione al momento dell'assunzione degli impegni.

Resta comunque ferma la redazione del bilancio in termini di competenza, nell'ambito del quale si introduce dunque il principio dell'imputazione in bilancio delle obbligazioni perfezionate negli esercizi in cui le stesse risultano esigibili: un intervento che va anche nella direzione di armonizzare i sistemi contabili dello Stato con quelli adottati da altri comparti della Pubblica amministrazione ove risulta recepito il criterio della "competenza finanziaria potenziata".

Il decreto legislativo in titolo n. 29 è intervenuto con modifiche e correzioni al decreto citato n. 93 del 2016 anche per quanto concerne la modifica dell'istituto dell'impegno. Come sintetizzava il citato allegato al DEF 2019, la correzione "intende assicurare che la copertura finanziaria degli impegni di spesa sia intesa non solo in termini di 'competenza' ma anche con riferimento alla 'cassa', almeno per la prima annualità del bilancio, mentre per gli anni successivi, la spesa deve comunque trovare realizzazione nei limiti del piano dei pagamenti contenuto nell'apposito 'cronoprogramma'... Con le circolari della Ragioneria generale dello Stato n. 34 del 13 dicembre 2018... e n. 2 dell'8 febbraio 2019... sono state fornite le prime indicazioni operative in materia di impegni pluriennali ad esigibilità".

Naturalmente, ai fini di un giudizio complessivo sull'istituto dell'impegno potenziato, occorre attendere un'adeguata informativa circa la sua entrata in vigore, avvenuta il 1° gennaio 2019. Va qui ricordato che il Governo, nella relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2019, in riferimento alla Sezione II, aveva fatto presente che "in base all'innovazione legislativa apportata l'assunzione dell'impegno, e quindi la registrazione contabile, avviene nell'anno in cui l'obbligazione diviene esigibile in base alle scadenze di pagamento dell'obbligazione giuridicamente perfezionata. Il potenziamento della fase di cassa consente una più immediata e concreta comprensione dell'azione pubblica, in quanto si pone maggiore attenzione sul momento in cui le risorse sono effettivamente incassate ed erogate piuttosto che sul momento in cui sorge un'obbligazione attiva o passiva. In questo modo si rende più stretto e trasparente il legame tra decisione parlamentare sull'allocatione delle risorse e risultati dell'azione amministrativa. Ciò consente, inoltre, una maggiore attenzione sulla previsione dei flussi di cassa e sulle risorse finanziarie necessarie a colmare gli squilibri tra incassi e pagamenti e una migliore previsione e gestione degli andamenti di finanza pubblica con particolare riferimento al fabbisogno e al debito pubblico. Si è inteso, in definitiva, 'avvicinare' il momento della competenza (impegno) a quello della cassa (pagamento). Tra le ulteriori innovazioni disposte con la riforma della legge di contabilità in materia di flessibilità di bilancio, è prevista la possibilità di adeguare, per le autorizzazioni di spesa, le dotazioni di competenza di ciascun anno al cronoprogramma dei pagamenti, fermo restando l'ammontare complessivo degli stanziamenti autorizzati dalle leggi in vigore. Tale facoltà, peraltro è già entrata in vigore il 12 maggio 2016, ai sensi del citato decreto legislativo n. 93 del 2016. Anche per la cassa le previsioni sono formulate attraverso la predisposizione del citato piano finanziario dei pagamenti (cronoprogramma), il quale contiene dettagliate indicazioni sui pagamenti che si prevede di effettuare nel periodo di riferimento. La dotazione di cassa dei capitoli di bilancio considera, inoltre, la consistenza di residui passivi e il relativo presumibile tasso di smaltimento e le giacenze di eventuali conti di tesoreria collegati ai singoli capitoli".

<sup>12</sup>Art. 34 della legge n. 196 del 31 dicembre 2009, riformulato con il decreto legislativo n. 93 del 2016 e, successivamente, dall'art. 1, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 16 marzo 2018, n. 29.

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

La Relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2020 si limita a ricordare, molto più sinteticamente, che “[l]a determinazione degli stanziamenti di bilancio a legislazione vigente tiene conto dal 2019 dei correttivi approvati, da ultimo, nel corso del 2018 alla riforma del bilancio che prevedono, in particolare, l’applicazione del nuovo meccanismo di registrazione contabile degli impegni di spesa, e la redazione del piano finanziario dei pagamenti in fase di previsione, volti a potenziare la fase di cassa del bilancio, nonché della revisione dei termini di conservazione dei residui passivi disposti con il decreto-legge n. 32 del 2019”.

Ferme rimanendo le osservazioni che seguiranno, riferite alla sessione di bilancio per il 2020 e basate sui documenti presentati dal Governo al Parlamento durante l’ultima sessione di bilancio, pure prendendosi atto dell’entrata in vigore del nuovo sistema, si deve registrare una sostanziale assenza di informazioni al Parlamento circa l’impatto sulle previsioni di bilancio per il 2020 e per gli esercizi successivi del nuovo regime relativo alla “competenza potenziata”, entrato in vigore, come ricordato, a partire dal 1° gennaio 2019, anche in riferimento a possibili irrigidimenti. I possibili benefici derivanti dal nuovo sistema, che al momento sono registrabili all’interno dell’esecutivo, dovrebbero essere resi espliciti mediante un apparato documentativo e una relativa base informatica adeguata.

Il tema, come è stato più volte rilevato dalla Corte<sup>13</sup>, riveste grande rilievo, anche sul piano istituzionale. Nel rinviare a quanto già osservato, merita qui solo di essere ripreso il punto relativo al fatto che una delle implicazioni, a regime, potrebbe consistere nel riflesso di questa nuova concezione dell’impegno contabile sulle stesse modalità di assolvimento dell’obbligo di copertura finanziaria, probabilmente da estendere, infatti, anche ai profili propriamente riferiti all’esigibilità. Va ricordato infatti, in materia, che in tanto l’obbligo di copertura e la legislazione sostanziale sono stati espressi in termini di sola competenza finanziaria sin dall’entrata in vigore della Costituzione repubblicana, in quanto si presupponeva il sostanziale allineamento tra competenza e cassa all’atto dell’implementazione della singola norma (ne sono un’indiretta conferma, ad esempio, le varie Note di variazioni presentate al termine di ogni sessione di bilancio). Con il nuovo regime, una delle conseguenze potrebbe porsi nel senso dell’opportunità di arricchire le varie formule di copertura con una declinazione anche in termini di esigibilità della legislazione sostanziale.

Comunque, essendo il nuovo sistema entrato in vigore il 1° gennaio 2019, come riportato, e tenuto conto delle carenze informative, almeno in riferimento alla previsione di bilancio 2020, delle conseguenze circa il passaggio al nuovo istituto dell’impegno, si osserva che la prossima sessione di bilancio potrà essere l’occasione per esplicitare i termini di tale impatto. Per intanto, si ricorda che la circolare n. 13 del 27 maggio u.s. del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, in materia di previsioni di bilancio 2021 e per il triennio 2021-2023, ribadisce l’obbligo di attenersi al criterio della competenza “potenziata”. Ciò avrà come conseguenza che sarà “necessario che le Amministrazioni adottino una impostazione diversa ai fini della valutazione e determinazione degli stanziamenti da iscrivere in bilancio, sia in termini di competenza che di cassa”.

Per quanto concerne più in dettaglio la sessione di bilancio 2019 in merito all’argomento in titolo, si rinvia all’apposito riferimento nel successivo paragrafo 5.2.2.

### 3. Il decreto legislativo 12 settembre 2018, n. 116

Come ricordava il più volte citato allegato al DEF 2019, “l’articolo 40 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 aveva previsto la delega... al Governo per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato. Tale delega è stata esercitata con il decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90... sul quale è intervenuto successivamente il decreto legislativo 12 settembre 2018, n. 116... che reca disposizioni integrative e correttive. Il decreto correttivo è stato adottato per migliorare alcuni aspetti della riforma sulla base degli esiti emersi nei primi due anni di applicazione”.

<sup>13</sup> Delibera n.1/2016 *cit.* e Relazione relativa al Rendiconto generale dello Stato 2018.

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

Numerosi sono, anche in questo caso, i temi affrontati, che vanno dalla revisione delle missioni, dei programmi e della struttura del bilancio dello Stato all'*iter* di aggiornamento delle azioni, dal miglioramento di quello di rilevazione dei dati da parte della PA ai fini della predisposizione della Nota di aggiornamento al DEF alla variazione e alla flessibilità di bilancio, da modifiche in materia di entrate finalizzate alle gestioni delle contabilità speciali e dalla disciplina dei “fondi scorta” alla modifica della normativa relativa alle gestioni delle amministrazioni statali presso il sistema bancario e postale (art. 44-*quater* della legge di contabilità). Vengono altresì aggiornati i principi contabili e la normativa su bilancio di genere.

Sul relativo schema di decreto preliminare, come già riportato, la Corte si è espressa con appositi pareri in data 4 e 25 giugno 2018<sup>14</sup> (e con un'audizione presso la Camera dei deputati in data 10 luglio 2018). Il primo parere, nell'esaminare in dettaglio tutti i punti oggetto di modifica normativa, faceva rilevare, per quanto concerne l'aggiornamento delle azioni, che sarebbe stato utile “concentrare esclusivamente sul disegno di legge di bilancio la sede dell'individuazione delle azioni e delle modifiche necessarie, trattandosi dello strumento con cui vengono decisi il bilancio e le relative articolazioni”. Per quanto concerne invece i dati recati in bilancio, Sezione II, nel parere la Corte auspicava che i dati esposti in sede previsionale fossero riprodotti anche in sede di consuntivo, per quanto concerne le distinzioni di cui all'art. 23, comma 3, lettere a) e b), nonché quelle di cui ai primi due commi dell'art. 30, in entrambi i casi riferiti alla legge di contabilità.

Nel secondo parere, la Corte ritornava su quest'ultimo argomento, segnalando che “la riformulazione della normativa appare migliorata rispetto a quella attualmente vigente, ma può essere ulteriormente resa più chiara rispetto soprattutto alla differenziazione tra componente tendenziale delle modulazioni (lettera a) e componente programmatica (lettera b) delle stesse. Ciò anche in quanto i due strumenti si riferiscono alla medesima tipologia (i cd. ‘fattori legislativi’”).

Merita infine di essere ricordato che il decreto legislativo n. 116, interviene sulla delicata materia delle variazioni e della flessibilità di bilancio, come prima riportato. Si tratta di modifiche di rilievo, che sono state riassunte, nel citato allegato al DEF 2019, nel fatto che si conferma il divieto di assumere impegni di spesa a carico dell'esercizio scaduto successivamente alla data di chiusura dell'esercizio finanziario (31 dicembre). Tuttavia, si prevede, in via derogatoria, che le risorse assegnate con variazioni di bilancio, adottate con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze e trasmessi alla Corte dei conti entro il 28 febbraio, siano conservate tra i residui passivi dell'anno successivo a quello di iscrizione in bilancio, in determinati casi:

- a) applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno;
- b) riassegnazione di entrate di scopo, adottate nell'ultimo mese dell'anno;
- c) attribuzione delle risorse di fondi la cui ripartizione, tra le unità elementari di bilancio interessate è disposta con il predetto decreto di variazione di bilancio del Ministro dell'economia e delle finanze, a seguito dell'adozione di un provvedimento amministrativo che ne stabilisce la destinazione”.

Nel citato parere del 4 giugno 2018 la Corte ha osservato che “la normativa ha il pregio di fissare una data per la conservazione in conto residui delle somme interessate”.

#### 4. Le modifiche del 2019 in materia di impegnabilità e di flessibilità

Come ha sintetizzato il Governo nella Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2020 (A.S. 1586) con il Riquadro II.1, dal 2018, in base alle principali innovazioni introdotte in materia di semplificazioni e sperimentazioni nella gestione contabile del Bilancio dello Stato, “le previsioni di bilancio sono determinate in relazione alle modifiche connesse al completamento della riforma della struttura di bilancio dello Stato, in attuazione degli articoli 40 e 42, della legge n. 196 del 2009 e dell'art. 1 della legge n. 89 del 2014. Nel 2018, il Governo ha adottato decreti legislativi correttivi dei decreti legislativo n. 90 del 2016 e del decreto legislativo n. 93 del 2016.

<sup>14</sup> Rispettivamente, delibere n. 3 e 5/2018 delle Sezioni riunite in sede consultiva.

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

Nell'anno in corso [2019] con il decreto-legge n. 32/2019<sup>15</sup> (articolo 4-*quater*), sono state introdotte alcune disposizioni in materia di gestione contabile del bilancio dello Stato. Tali modifiche hanno l'obiettivo di assicurare la disponibilità in bilancio delle risorse finanziarie in un arco temporale adeguato alla tempistica di realizzazione delle spese di investimento, sulla base dello stato avanzamento lavori. A tal fine, si stabilisce che, in via sperimentale, per il triennio 2019-2021, le somme da iscrivere negli stati di previsione di ciascun Ministero, in relazione a variazioni di bilancio connesse alla riassegnazione di entrate finalizzate per legge a specifici interventi o attività, siano assegnate ai pertinenti capitoli in ciascuno degli anni del bilancio pluriennale, in relazione al cronoprogramma degli impegni e dei pagamenti da presentare contestualmente alla richiesta di variazione. Inoltre, per le spese in conto capitale i termini di conservazione in bilancio dei residui di stanziamento sono prolungati di un ulteriore esercizio (da uno a due anni) e quelli relativi alla perenzione amministrativa sono prorogati di ulteriori tre esercizi (da tre a sei anni). Infine, la facoltà di riscrivere, in sede di disegno di legge di bilancio, nella competenza degli esercizi successivi le somme non impegnate alla chiusura dell'esercizio viene applicata anche alle spese in conto capitale a carattere permanente e a quelle annuali, anziché alle sole spese in conto capitale a carattere non permanente. In materia di esecuzione del bilancio, inoltre, al fine di semplificare e accelerare le procedure di riparto di alcuni fondi nel corso della gestione, è previsto che alcune variazioni di bilancio siano disposte con decreti del Ragioniere generale dello Stato anziché con provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze. Si tratta di fattispecie previste dalla legge di contabilità e finanza pubblica (legge 31 dicembre 2009, n. 196) riguardanti variazioni di bilancio occorrenti per l'iscrizione nei diversi stati di previsione della spesa interessati delle somme versate all'entrata del bilancio dello Stato finalizzate per legge al finanziamento di specifici interventi o attività (articolo 24, comma 5-*bis*); variazioni di bilancio con prelevamento dai fondi speciali per la riscrittura in bilancio di residui passivi perenti delle spese correnti e in conto capitale (articolo 27); variazioni di bilancio con prelevamento dal fondo di riserva per l'integrazione delle autorizzazioni di cassa (articolo 29); variazioni compensative disposte nell'ambito dello stato di previsione di ciascun Ministero, aventi ad oggetto stanziamenti di spesa, anche se appartenenti a titoli diversi, iscritti nella categoria II (consumi intermedi) e nella categoria XXI (investimenti fissi lordi), con esclusione dei fattori legislativi e comunque nel rispetto dei vincoli di spesa derivanti dagli oneri inderogabili (articolo 33, comma 4-*ter*); variazioni di bilancio in termini di competenza, cassa e residui necessarie alla ripartizione anche tra diversi Ministeri di fondi da ripartire istituiti per legge, salvo che non sia diversamente previsto dalla legge medesima (33, comma 4-*sexies*)".

Della modifica intervenuta con il decreto-legge n. 32, richiamato, la Corte ha già avuto modo di esprimere osservazioni dapprima nel citato parere del 27 giugno 2019<sup>16</sup>, a proposito, in particolare, del comma 2 dell'art. 4-*quater*, prima menzionato, in riferimento al comma 4-*ter* dell'art. 33 della legge di contabilità. La Corte ha ricordato in proposito che "la variazione può avvenire anche tra titoli diversi e che, in base alla modifica normativa citata, non è dato conoscere se venga meno anche il potere di proposta da parte del ministro competente, che non risulta soppresso: sul piano formale, la innovazione non è infatti costruita con il sistema della novella, a testimonianza di una tecnica legislativa discutibile, trattandosi della legge di contabilità e di una modifica, in particolare, senza un termine. La modifica dunque riveste carattere istituzionale e ad un primo esame - ferme rimanendo eventuali, future interpretazioni ad opera di circolari - sembra incrementare ulteriormente il grado di flessibilità del sistema. Ciò senza considerare qui i profili più ampi della modifica sul piano delle fonti e della responsabilità in merito alle variazioni contabili in questione. Lo stesso si può rilevare per il medesimo tipo di modifica contestualmente deciso, sempre nella medesima circostanza, a proposito delle variazioni di bilancio necessarie alla ripartizione nel corso dell'esercizio finanziario, anche tra diversi ministeri, di fondi da ripartire istituiti per legge, salvo non diversamente previsto dalla legge medesima (comma 4-*sexies* del citato art. 33 della legge di contabilità)".

<sup>15</sup> Convertito nella legge 14 giugno 2019, n. 55.

<sup>16</sup> Cfr. parere 2/2019 *cit.*

## L'ORDINAMENTO CONTABILE

Anche nella Relazione quadrimestrale sulle coperture delle leggi di spesa relative al periodo settembre-dicembre 2019<sup>17</sup>, l'argomento è stato ripreso. La Corte ha rilevato, in tale circostanza, che “una breve segnalazione va dedicata anche all'art. 4-*quater* del decreto-legge n. 32 del 2019, a proposito del quale è opportuno ricordare quanto già messo in luce nella precedente Relazione quadrimestrale, ossia che la disposizione prevede anzitutto, al comma 2, che una serie di variazioni di bilancio siano disposte con decreti del Ragioniere generale dello Stato, anziché con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, con connesso incremento dell'area della flessibilità amministrativa. Inoltre, sembra opportuno ricordare che il comma 1 dell'articolo 4-*quater* citato provvede, per il triennio 2019-2021, ad introdurre modifiche di rilievo alla legge di contabilità. Anzitutto, si subordina la riassegnazione delle entrate finalizzate al cronoprogramma, si ampliano poi i termini di mantenimento in bilancio degli stanziamenti di conto capitale e di pagabilità dei residui di identica natura e, infine, si estende a tutte le spese in conto capitale la riscrivibilità nella competenza degli esercizi successivi delle somme non impegnate alla chiusura dell'esercizio. Si tratta di modifiche di rilievo, sia pure formalmente delimitate al triennio, le quali comunque comportano un'ulteriore accentuazione della flessibilità che caratterizza il sistema (il cui utilizzo peraltro non risulta documentato, come più diffusamente si osserverà nel prosieguo)”.

Il quadro degli interventi delineato con il citato decreto-legge n. 32, per l'aspetto relativo all'art. 4-*quater*, comma 2, qui in discorso, non appare dunque improntato a sistematicità. Soprattutto, al di là del merito in riferimento alla scelta di aver sostituito il decreto del ministro con quello del Ragioniere generale, risultano non coordinate le attribuzioni a tale ultima figura ed il potere di proposta dei ministri competenti. Ciò anche alla luce della circolare applicativa del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato n. 23 del 23 luglio 2019, la quale, dopo aver ricordato che la normativa trae spunto dalla necessità di semplificare e velocizzare le procedure amministrative connesse all'adozione delle variazioni di bilancio interessate dalla disposizione, sul punto non fornisce ulteriori delucidazioni e fa salva la eventuale, diversa statuizione da parte della singola legge.

## 5. I nuovi contenuti e la nuova articolazione della legge di bilancio: la sessione 2019

Come già riportato<sup>18</sup>, la legge n. 163 del 2016, dando attuazione all'art. 15 della legge cd. “rinforzata” n. 243 del 2012, ha innovato profondamente i contenuti e l'articolazione del disegno di legge di bilancio dello Stato. Aspetto qualificante della riforma è l'unificazione della legge di bilancio e della legge di stabilità in un unico provvedimento “integrato”, che valorizza il ruolo “sostanziale” assunto dal bilancio a seguito della modifica della Costituzione del 2012, ove, all'articolo 81, non è stato riproposto il precedente terzo comma in termini di divieto di stabilire nuovi tributi e nuove spese con la legge di bilancio. In estrema sintesi, al fine di poter distinguere le risorse previste dalla normativa vigente rispetto a quelle stanziare o rideterminate con i nuovi interventi, sono previste due sezioni del disegno di legge di bilancio: la prima, recante le misure necessarie a realizzare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica indicati nel Documento di economia e finanza e nella relativa Nota di aggiornamento; la seconda, le previsioni di entrata e di spesa a legislazione vigente, incluse le rimodulazioni proposte in sede di formazione del bilancio. Va precisato, tuttavia, che la manovra di finanza pubblica non si esaurisce nella Sezione I, sostanziandosi anche nelle modifiche effettuate direttamente con la Sezione II, senza l'intervento di nuove norme, attraverso rifinanziamenti, definanziamenti e riprogrammazioni.

### 5.1. Questioni applicative

Le innovazioni in tema di contenuto della legge di bilancio dello Stato sopra illustrate sono state oggetto di applicazione in occasione della predisposizione del disegno di legge di bilancio

<sup>17</sup> Cfr. deliberazione n.3/SSRRCO/RQ/20.

<sup>18</sup> Cfr. altresì deliberazione di cui alla nota precedente, di cui, come di consueto, nel presente capitolo vengono riportate alcuni passaggi più significativi.

## I CONTI DELLO STATO E LE POLITICHE DI BILANCIO

per il triennio 2020-2022, rispetto ai cui profili ordinamentali e finanziari la Corte ha svolto considerazioni in occasione della Relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri riferita al periodo settembre-dicembre 2018, del 4 aprile 2019.

Prima di illustrare le osservazioni svolte distintamente per ciascuna delle due Sezioni, va ricordato che nel predetto documento sono stati esaminati anche gli aspetti ordinamentali innovativi in riferimento alla sessione nel suo complesso, in riferimento alla Relazione sullo scostamento degli obiettivi di finanza pubblica, alla data di presentazione dei documenti programmatici e del disegno di legge di bilancio, alla procedura relativa alla cd. “*spending review*” di cui all’art. 22-*bis* della legge di contabilità, al ricorso a strumenti legislativi fuori sessione nonché agli effetti finanziari della legge di bilancio ed al ruolo delle varie componenti.

### 5.1.1. La Relazione sullo scostamento degli obiettivi di finanza pubblica

Una delle prime questioni che viene in rilievo, già affrontata nel recente passato (v. le periodiche Relazioni quadrimestrali sulla copertura delle leggi di spesa), è quella della Relazione da presentare al Parlamento da parte del Governo in attuazione dell’art. 6 della legge c.d. “rinforzata” n. 243 del 2012 sotto il profilo della individuazione dei relativi presupposti (scostamento dei saldi tra esercizi ovvero all’interno dello stesso esercizio a causa del verificarsi di eventi eccezionali).

Con una interpretazione coincidente con la prima ipotesi, giova ricordare comunque che la materia è stata oggetto di normazione ad opera delle varie novelle alla legge di contabilità (art. 10-*bis*), con il risultato, in riferimento alla relativa Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza, che - qualora, nell’imminenza della presentazione di uno dei due documenti citati, si verificassero eventi eccezionali - la citata Relazione di cui all’art. 6 della legge n. 243 del 2012 può essere ora presentata alle Camere come annesso al documento di riferimento.

Come accaduto sin dalla prima applicazione della nuova normativa, la fattispecie si è verificata anche in riferimento alla Nota di aggiornamento 2019, con la conseguenza che la Relazione sullo scostamento dagli obiettivi prefissati (tra esercizi) è stata presentata a settembre come annesso alla Nota medesima. Nonostante tale natura, essa ha dovuto mantenere però una autonomia giuridica sotto il profilo delle modalità di esame in ambito parlamentare, in quanto da approvare con maggioranza qualificata in base al secondo comma dell’art. 81 Cost.

Rimane dunque, come nell’anno precedente, l’interpretazione intesa a riferire lo scostamento al sovrapporsi delle diverse decisioni nel tempo di politica di bilancio (anziché a differenze infrannuali), ma risulta superata l’autonoma evidenza del documento, che si configura ora quale annesso, come prevede il citato art. 10-*bis*, comma 6, della legge di contabilità. Il che viene a rappresentare comunque una situazione ibrida, che meriterebbe probabilmente una sistemazione sotto il profilo ordinamentale, atteso che un annesso richiede una modalità di approvazione diversa - ed aggravata - rispetto al documento principale.

Trovando poi sostegno - la Relazione in parola - nell’art. 6 della legge n. 243 del 2012, ciò induce ancora una volta ad osservare il fatto che probabilmente, come già messo in luce nel passato, la disposizione andava forse interpretata nel senso di riferirsi a scostamenti dagli obiettivi riferiti ad eventi eccezionali che si verificassero durante l’esercizio (come sta avvenendo nel 2020 per far fronte all’emergenza Covid-19), piuttosto che ad una manovra di politica finanziaria diversa rispetto a quella approvata nell’esercizio precedente: infatti, l’articolo 6 si riferisce agli scostamenti “temporanei”, i quali sembrerebbero sostanziare un’ipotesi diversa dalla reimpostazione discrezionale della manovra di politica finanziaria nel succedersi tra i vari esercizi. Lo stesso citato art. 10-*bis* della legge di contabilità, quanto alla Relazione in parola, si riferisce agli eventi eccezionali che si verificassero nell’imminenza della presentazione della Nota di aggiornamento, ipotesi, questa, evidentemente diversa dalla reimpostazione, triennio per triennio, della politica di bilancio.