



# Riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa

## Atto del Governo 265

### Informazioni sugli atti di riferimento

|                                       |   |               |
|---------------------------------------|---|---------------|
| Atto del Governo:                     | 265   |               |
| Titolo:                               | Schema di decreto legislativo recante disposizioni in materia di riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa in attuazione dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 |               |
| Norma di delega:                      | Articolo 1, commi 5 e 6, della legge 23 giugno 2014, n. 89  |               |
| Numero di articoli:                   | 9   |               |
|                                       | <b>Senato</b>   | <b>Camera</b> |
| Date:                                 |   |               |
| presentazione:                        | 15/02/16  | 15/02/16      |
| annuncio:                             | 16/02/16  | 15/02/16      |
| assegnazione:                         | 15/02/16  | 15/02/16      |
| termine per l'espressione del parere: | 15/04/16  | 15/04/16      |
| Commissione competente :              | 5 <sup>a</sup> Bilancio   | V Bilancio    |
| Rilievi di altre Commissioni :        | 1 <sup>a</sup> Affari Costituzionali  |               |

Lo schema di decreto A.G. n.265 in esame reca le norme di attuazione della delega contenuta all'[articolo 42, comma 1, della legge n. 196 del 2009](#), volta al riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa. Il comma 3 del citato articolo prevede che lo schema di decreto sia trasmesso al Parlamento affinché su di esso sia espresso il parere delle Commissioni parlamentari competenti entro sessanta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto potrà essere comunque adottato. Qualora il termine per l'espressione del parere scada nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine finale per l'esercizio della delega o successivamente, quest'ultimo è prorogato di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, ritrasmette i testi alle Camere con le proprie osservazioni e con eventuali modificazioni e rende comunicazioni davanti a ciascuna Camera. Decorsi trenta giorni dalla nuova trasmissione, il decreto può essere comunque adottato dal Governo. Il comma 4 dell'articolo 42 della legge di contabilità prevede che entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1, possano essere adottate disposizioni integrative e correttive del medesimo decreto, nel rispetto dei principi e criteri direttivi ivi individuati.

### I principi della delega

La norma di delega prevede che resti ferma la redazione del bilancio anche in termini di competenza e che siano rispettati i seguenti principi e criteri direttivi:

- razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili;
- ai fini del potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, previsione del raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria;
- ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase

- temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese;
- d. revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento, tenendo anche conto di quanto previsto alla lettera c);
  - e. previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina;
  - f. considerazione, ai fini della predisposizione del decreto legislativo di cui al presente comma, dei risultati della sperimentazione condotta ai sensi del comma 2;
  - g. previsione della graduale estensione delle disposizioni adottate in applicazione delle lettere a), c) e d) alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con quanto disposto dall'[articolo 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42](#), nonché dall'articolo 2 della presente legge;
  - h. rilevazione delle informazioni necessarie al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche secondo i criteri adottati nell'ambito dell'Unione europea.

*Si segnala che non appare attuata la lettera h) della delega volta alla redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche.*

Si ricorda che è stato recentemente presentato all'esame delle Commissioni Bilancio del Parlamento lo schema di decreto ministeriale recante regolamento disciplinante lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati (atto del governo n. 252), il quale tuttavia, ai sensi dell'articolo 2 non si applica al bilancio dello Stato.

La legge di delega ha previsto inoltre una sperimentazione, avviata dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato della durata massima di due esercizi finanziari che ha dato luogo alla sperimentazione relativa agli esercizi 2011 e 2012, su cui il Ministro dell'economia e delle finanze ha già prodotto una [relazione al Parlamento](#).

Si segnala, inoltre, che l'articolo 9, comma 2, dello schema di decreto in esame prevede che ai fini dell'attuazione dell'articolo 3 del medesimo, il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, avvii, a partire dal 1° ottobre 2016, un'apposita sperimentazione della durata massima di un esercizio finanziario. Norma quest'ultima, identica a quella contenuta al comma 2, dell'articolo 42 della legge di delega, che ha dato luogo alla sperimentazione relativa agli esercizi 2011 e 2012, su cui il Ministro dell'economia e delle finanze ha già prodotto una [relazione al Parlamento](#).

I termini alla "nuova" sperimentazione prevista dall'articolo 9 dello schema in esame, le modalità di attuazione e le tipologie di spesa che ne saranno, verranno definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Corte dei conti, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo ed è sin d'ora stabilito che il Ministro dell'economia e delle finanze trasmetterà alle Commissioni parlamentari competenti per materia e alla Corte dei conti un rapporto sugli esiti dell'attività di sperimentazione svolta.

## Contenuto

### Articolo 1 (Piano finanziario dei pagamenti - Cronoprogramma)

Il **comma 1** integra l'[articolo 23 della legge 31 dicembre 2009, n. 196](#), recante norme a disciplina della formazione del bilancio dello Stato, inserendo il comma 1-ter in cui si stabilisce che, ai fini della predisposizione delle proposte da parte dei responsabili della gestione dei programmi, le previsioni pluriennali di competenza e di cassa iscritte nel bilancio dello Stato, siano formulate mediante la predisposizione di un apposito piano finanziario dei pagamenti (detto Cronoprogramma), recante dettagliate indicazioni sui pagamenti che si prevede di effettuare nel periodo di riferimento, ivi distinguendosi la quota della dotazione di cassa destinata al pagamento delle somme iscritte in conto residui da quella destinata al pagamento delle somme da iscrivere in conto competenza. È altresì stabilito che le dotazioni di competenza, in ciascun anno, si adeguino a tale piano, fermo restando l'ammontare complessivo degli stanziamenti autorizzati dalla normativa vigente.

La relazione illustrativa ricorda che il [decreto-legge n. 95 del 2012](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge n. 135 del 2012](#), all'articolo 6, commi 10, 11 e 12, aveva già introdotto l'obbligo in sede di gestione, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario dei pagamenti in relazione a ciascun impegno assunto sui capitoli di spesa, anticipando, in via sperimentale, una delle deleghe contenute nell'[articolo 42 della Legge n. 196 del 2009](#).

Con l'istituzionalizzazione del Cronoprogramma in sede di formulazione delle previsioni di spesa, le amministrazioni dovranno porre maggiore attenzione anche alle previsioni di cassa, presentando al momento della predisposizione del disegno di legge del bilancio triennale un cronoprogramma, redatto a livello di unità di gestione del bilancio, relativo alle previsioni di competenza e di cassa per il triennio successivo, ivi distinguendo le risorse di cassa destinate a pagamenti in conto residui da quelle destinate a pagamenti in conto competenza. Ciò al fine di rafforzare concretamente l'attendibilità degli stanziamenti di cassa e anche della previsione dei residui presunti,

introducendo uno stretto vincolo tra quanto viene iscritto in bilancio in termini di cassa e residui e le risultanze del cronoprogramma dei pagamenti. In fase di gestione, il dirigente dovrà provvedere, a seguito dell'assunzione degli impegni di spesa, ad aggiornare contestualmente il piano finanziario dei pagamenti.

Il **comma 2** prevede la predisposizione di una circolare del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, per stabilite le caratteristiche e le modalità per la compilazione del Piano finanziario dei pagamenti da presentare in sede di formazione del bilancio di previsione in modo da garantirne la coerenza con quello da predisporre in sede di gestione.

Il **comma 3** integra il [comma 2, dell'articolo 23, della legge 31 dicembre 2009, n. 196](#), in modo da precisare che il Ministro dell'economia e delle finanze nel valutare la congruità e la coerenza tra gli obiettivi perseguiti da ciascun Ministero e le risorse richieste tenga anche conto della coerenza tra la previsione del cronoprogramma presentato in sede di formazione del bilancio e gli effettivi risultati della gestione.

Secondo la relazione illustrativa si configura, in tal modo, il Cronoprogramma in sede di previsione come ulteriore strumento di controllo della congruità della previsione e dell'efficacia della gestione.

Il **comma 4** integra l'articolo 23 della legge di contabilità, aggiungendo il comma 5-bis, il quale prevede che il Piano finanziario dei pagamenti (Cronoprogramma) è aggiornato sulla base degli stanziamenti previsti dalla legge di bilancio approvata.

#### **Principali novità e profili tecnico–applicativi.**

Va sottolineato che la previsione dell'obbligo per le Amministrazioni della predisposizione del piano finanziario dei pagamenti ai fini della costruzione delle previsioni da iscrivere nel bilancio pluriennale, si pone come un complemento indispensabile a corrispondere piena significatività alle previsioni di "cassa" del bilancio: le quali, va sottolineato, già oggi sono poste a fianco di quelle di "competenza", nella visione del bilancio cd. "misto" a cui è in linea di principio improntato il bilancio dello Stato, ma di cui non è pienamente attendibile la significatività a ragione dell'esistenza di un cospicuo numero di gestioni "fuori" bilancio. L'innovazione proposta rappresenta dunque una svolta cruciale innanzitutto sul piano "amministrativo", in ordine alla stessa tecnica logico-contabile che d'ora innanzi dovrà essere posta alla base della costruzione delle previsioni di spesa da iscrivere nel bilancio dello Stato.

L'esame che segue tenta di ricostruire, sintetizzandole al massimo, le principali problematiche tecnico-applicative e finanziarie che discendono dalla istituzionalizzazione del piano di pagamenti (cd. cronoprogramma), tentando di focalizzarne le più evidenti implicazioni rispetto alle vigenti procedure di spesa.

Il primo profilo che emerge dall'innovazione in argomento è individuabile, come affermato anche nella relazione tecnica, nella "propedeuticità" del piano dei pagamenti rispetto alla "predisposizione delle proposte (di previsione) da parte delle amministrazioni" da iscriversi annualmente nel bilancio annuale e pluriennale.

#### **Cenni storici**

In tal senso, senza per questo ritornare sulle ampie e profonde questioni metodologiche ed applicative che hanno caratterizzato da sempre il dibattito sul modello di bilancio – di pura cassa o "misto" – va innanzitutto sottolineato che il legislatore della [legge n. 196/2009](#), ha confermato – sin dalla sua approvazione – nella riforma della legge di contabilità l'opzione per un bilancio dello Stato "misto" di competenza – cassa, che era già stato fatto proprio dalla [legge n. 468/1978](#), prevedendosi al contempo una specifica delega volta a realizzare il superamento della limitata significatività delle risultanze di cassa, di cui lo schema in esame è posto in attuazione.

Nel corso dell'anno 2011 si è aperto un ampio dibattito parlamentare circa l'opportunità di rivedere sostanzialmente la scelta operata dal legislatore in precedenza, che ha portato, successivamente, all'adozione di una norma limitata a prefigurare un riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento del bilancio di cassa, lasciando tuttavia ferma la redazione del bilancio dello Stato anche in termini di competenza.

In tal senso si è poi proceduto con la [legge 7 aprile 2011, n. 39](#) che, all'articolo 5, comma 1, ha previsto la sostituzione dell'articolo 42 nella versione iniziale, con un nuovo testo, rubricato: "*Riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e potenziamento della funzione del bilancio di cassa*" in cui sono indicati i principi direttivi già ricordati prima.

Sul piano sistematico, va premesso che già l'articolo 22 della legge di contabilità prescrive che la formulazione delle previsioni pluriennali inserite nel bilancio, debba essere ispirata all'obiettivo di prevedere i fabbisogni di spesa connessi alla dinamica attesa, per ciascuna annualità in "programmazione", riconducibile a formazione e smaltimento (per i residui pregressi) degli impegni, individuandone i flussi di pagamento che prevedibilmente si determineranno nel medesimo periodo. Raccordo che, almeno sinora, non è però stato trasparente, ancorché il bilancio cd. "misto" sia stato in linea di principio indicato quale complemento volto alla corretta realizzazione della cd. programmazione "finanziaria" dei fabbisogni del bilancio.

In sede di esame del ddl A.S. 3396 della XVI legislatura relativamente al [decreto-legge n. 95/2012](#) – in particolare, in merito ai commi 10-12 dell'articolo 6, che segnavano l'avvio dell'obbligo, sia pure con valenza solo "gestionale", della predisposizione da parte dei Dirigenti dello Stato che fossero cd."ordinatori" di spesa del "cronoprogramma" dei pagamenti rispetto alle dotazioni finanziarie loro assegnate – la RT annessa, certificando l'invarianza del nuovo adempimento rispetto ai saldi di cassa per ciascuno stato di previsione sottolineava però che l'innovazione avrebbe senz'altro comportato una più agevole programmazione dei pagamenti, al fine di contenere l'accelerazione dei pagamenti dei debiti commerciali contratti dall'Amministrazione con l'utilizzo "razionale" delle disponibilità di cassa autorizzate a legislazione vigente.

In tal senso, benefici ne sarebbero perciò inevitabilmente derivati anche in termini di riduzione del fenomeno dei "residui" in bilancio, dal momento che l'accelerazione dei pagamenti che ne sarebbe conseguita per effetto della

possibilità di graduazione degli stessi col nuovo strumento gestionale, nelle singole annualità del bilancio triennale, con un puntuale riferimento agli atti presupposti – quali, in via prioritaria, i provvedimenti di approvazione degli stati di avanzamento dei lavori e le fatture commerciali regolarmente emesse a carico degli uffici della PA statale – avrebbe dato certezza della data in cui sarebbe venuta a scadenza l'obbligazione giuridica assunta con l'"impegno" contabile. Consentendosi, in ultima analisi, di fissare con ragionevole certezza la data in cui il pagamento da parte dell'Amministrazione avrebbe dovuto essere disposto.

### **L'esito della sperimentazione**

L'esito conclusivo della sperimentazione avviata con il D.M. del Ministero dell'economia e delle finanze 31 dicembre 2010, per gli esercizi 2011 e 2012, relativamente alla prima attivazione dei piani cronologici dei pagamenti per le sole amministrazioni ivi individuate (Difesa, Interno e Infrastrutture), ha tuttavia registrato non poche differenze nell'impatto rispetto alla natura delle varie spese, nonché problematiche applicative e difficoltà.

Innanzitutto nella relazione conclusiva, con riguardo al Ministero dell'interno, si è evidenziato che sotto il profilo gestionale l'impatto dell'uso del piano finanziario dei pagamenti è diverso in relazione alla tipologia di spesa. Se per le spese di personale, ad esempio, nonostante il bilancio misto, di competenza e cassa, non si sono registrate notevoli differenze, dal momento che tali spese configurano una gestione sostanzialmente per cassa (cd. Cedolino Unico) per cui l'uso del cronoprogramma non ha causato particolari problemi, riguardo invece alle spese per acquisto di beni e servizi essendo tali spese (le categorie economiche nn. 2 e 21 delle spese correnti ed in conto capitale), in considerazione delle particolarità delle attività del citato dicastero, l'uso del cronoprogramma ha avuto un impatto più significativo, dal momento che i pagamenti per tali tipologie di spesa possono slittare – e quindi vanificare la programmazione – in relazione a problemi sorti nel corso delle procedure concorsuali di cui al [decreto legislativo n. 163 del 2006](#) (Codice degli appalti) ovvero, in fase di collaudo della fornitura, per impossibilità del creditore a produrre la necessaria documentazione, per intoppi procedurali ed altro. Tra le altre criticità evidenziate dal medesimo dicastero, dal momento che il piano dei pagamenti si incentra evidentemente sul perfezionamento dell'impegno contabile e non dell'obbligazione giuridica sottostante "nel caso di esistenza già delle obbligazioni, cioè quando ci si riferisce alla programmazione dei pagamenti per i quali è già stato assunto il relativo impegno di spesa", è stato evidenziato che, essendo i residui passivi particolarmente numerosi, la necessità di indicare per ognuno di essi il periodo di liquidazione ai fini della compilazione del piano finanziario è stato perlopiù vissuto come un "appesantimento burocratico", anche alla luce degli imprevisti che in non pochi casi non hanno mancato di ostacolare la materiale liquidazione effettiva delle somme.

Per il dicastero delle infrastrutture, in particolare, la corretta programmazione dei flussi di cassa e del relativo fabbisogno, avrebbe incontrato motivi di difficoltà "derivanti dalla incertezza causata dal mancato assenso a richieste di variazioni di bilancio, oppure dal loro esito in tempi non conciliabili con le scadenze previste annualmente per la chiusura delle operazioni di cassa. Ciò con particolare riferimento alle variazioni di bilancio che danno attuazione a delibere CIPE; le previsioni di spesa dei capitoli i cui fondi sono perenti, per i quali i tempi della reinscrizione in bilancio non sono certi; le variazioni relative ai capitoli sui quali affluiscono le risorse provenienti dal Fondo Sviluppo e Coesione (ex FAS) e dal "Fondo infrastrutture", per i quali l'effettiva disponibilità (sia in termini di competenza che di cassa) si è rivelata sovente in ritardo rispetto alle previsioni cronoprogramma dei pagamenti.

Il tema della corretta quantificazione di fabbisogni di cassa e della relativa dotazione, necessaria non solo alla copertura della cassa riferibile ai pagamenti in conto competenza, ma anche allo smaltimento della effettiva entità di residui passivi già in essere, si è posto in particolare, nel corso della sperimentazione, relativamente al dicastero della Difesa: per cui si è rilevato che la dotazione di cassa del primo anno (cd. anno zero) avrebbe dovuto, a rigore, scontare fabbisogni connessi a residui passivi "sommersi" ("richiamati" dalla contabilità patrimoniale, ovvero, per la quota non adeguatamente già contabilizzata, a ragione di ritardi di contabilizzazione nelle specifiche procedure amministrative del medesimo ministero) da cui sarebbe scaturito un ammontare aggiuntivo del "fabbisogno" rispetto a quello scaturente dalle mere evidenze di contabilità finanziaria, indicato per a 3 mld di euro.

### **Le norme in esame**

Il comma 1, con la istituzionalizzazione in via permanente del cd. cronoprogramma dei pagamenti, anche con riferimento alla costruzione delle previsioni di bilancio e non solo in conto "gestione", rende effettiva la possibilità di individuare con precisione la gamma delle risorse per "cassa" da iscriversi nell'ambito delle previsioni annuali e pluriennali di spesa, in connessione ai pagamenti che sia previsto di effettuare, in ciascun esercizio, in conto competenza e in conto residui passivi "presunti". Da ciò ne deriva evidentemente un rinnovato "vincolo" di associazione tra cronoprogramma e scritture di contabilità finanziaria (cioè cd. "conto delle obbligazioni") che attendono alle procedure di spesa. Ovvero, tra quanto emerge dalle evidenze "programmatiche" del piano dei pagamenti previsti, e quanto viene invece iscritto in bilancio a titolo di previsione di "cassa" e alle variazioni che fisiologicamente si dispongono in corso d'esercizio.

In proposito emerge in tutta la sua portata innovativa il raccordo che si determina tra momento "gestionale" e fasi del ciclo di formazione e variazione del bilancio di previsione, che è in particolare riconoscibile nell'ultimo periodo del comma 1-ter dell'articolo 23 della l.c., laddove si prevede che le dotazioni di competenza debbono annualmente adeguarsi alle risultanze del piano dei pagamenti, fermo restando l'ammontare complessivo delle autorizzazioni di spesa previste dalle leggi in vigore.

Proprio in merito a quest'ultima previsione, sul piano tecnico-contabile, va sottolineato che l'innovazione sembrerebbe incidere su contenuto e dimensione della disponibilità "effettiva" iscritta, per una data annualità, in relazione ad una certa autorizzazione legislativa di spesa, rispetto ai fabbisogni per essa attesi, distintamente, in conto competenza ed in conto residui: dato, questo, che invece, nella logica "classica", dovrebbe per la prima componente almeno a riferirsi al solo fattore normativo.

Va sin da subito sottolineato, però, che la coerenza della norma richiamata con l'assetto vigente dei poteri che si svolgono attorno al bilancio, potrebbe ritenersi salvaguardata dalla norma indicata al comma 4, che condiziona comunque la definitiva validità delle evidenze riportate nel piano cronologico dei pagamenti previsti, all'aggiornamento dei dati di spesa, con quelli rilevabili dagli stanziamenti di cassa approvati dal Parlamento nella legge di bilancio.

Sul piano procedurale, il comma 2 rinvia poi ad un successivo momento l'emanazione di un apposito D.M.

recante l'indicazione delle caratteristiche del piano finanziario dei pagamenti da presentare in sede di bilancio di previsione, in maniera da assicurarne la coerenza con quello da adottarsi in sede gestionale, per cui sembrerebbe da valutarsi perlomeno l'opportunità di prevedere una informazione alla commissioni parlamentari competenti, al fine di valutarne la coerenza con i principi e regole del bilancio.

In merito infine alle modifiche predisposte ai commi 3, va detto che ivi si provvede a riconoscere al ministro dell'economia e delle finanze – cui già compete, in un'ottica di programmazione, la valutazione circa la coerenza tra gli stanziamenti di richiesti da ciascun dicastero e gli obiettivi loro assegnati dai programmi di spesa in corso, nonché in merito alla efficacia ed efficienza dei risultati consentiti negli anni precedenti – il compito di valutare la coerenza tra le previsioni del cronoprogramma dei pagamenti presentato da ciascuna amministrazione in sede di formazione del bilancio, rispetto agli effettivi risultati di gestione. Ciò a conferma della "crucialità" del nuovo strumento anche rispetto al piano delle delicate competenze e poteri amministrativi che si dipanano nella formazione e approvazione del bilancio di previsione, da cui risulta confermato il ruolo centrale del Ministero dell'economia e delle finanze rispetto alla recezione delle proposte di spesa da parte dei singoli dicasteri.

## Articolo 2 (Leggi di spesa pluriennale)

Il **comma 1** sostituisce le norme concernenti leggi pluriennali di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 30 della legge di contabilità, prevedendo, al comma 1 novellato, che le leggi pluriennali di spesa in conto capitale quantificano la spesa complessiva e l'onere per competenza relativo a ciascun anno interessato e che ai sensi dell'articolo 23, comma 1-*ter*, con la legge di bilancio, le suddette quote possono essere rimodulate nel triennio in relazione a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti. In apposito allegato al disegno di legge di bilancio è data apposita evidenza delle rimodulazioni proposte.

Al comma 2 novellato si stabilisce invece che le amministrazioni centrali dello Stato possano assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata dalle leggi di cui al comma 1 e che i relativi pagamenti devono, comunque, essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio. È inoltre aggiunto che le somme stanziata annualmente nel bilancio dello Stato, relative ad autorizzazioni di spese pluriennali, che non risultino non impegnate alla chiusura dell'esercizio, con l'esclusione di quelle riferite ad autorizzazioni di spese permanenti, possono essere reiscritte, con la legge di bilancio, nella competenza degli esercizi successivi in relazione a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti.

La relazione illustrativa afferma che l'articolo 2 costituisce attuazione delle lettere a) e c) della legge delega (rispettivamente:

- "razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili";
- "ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese".)

In particolare, con il comma 1 si rafforza il ruolo programmatico del bilancio di cassa di cui alla lettera c) della delega, in riferimento alle leggi pluriennali di spesa in conto capitale, mediante l'adeguamento degli stanziamenti di competenza alla previsione degli effettivi pagamenti (stanziamenti di cassa) che si prevede di effettuare; con il comma 2, che prevede l'abrogazione del comma 11 dell'articolo 30 della legge n.196 del 2009, si agisce sulla disciplina relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui passivi; l'intera materia è organicamente regolamentata dal successivo articolo 6 nel quale si modifica la normativa sui residui.

Riferisce inoltre che con il nuovo comma 1 dell'articolo 30, per le leggi di spesa pluriennali, cioè quelle relative ad autorizzazioni di spesa che si estendono per un periodo di tempo determinato, le amministrazioni potranno adeguare gli stanziamenti di competenza alla previsione degli effettivi pagamenti (stanziamenti di cassa) che si prevede di effettuare. Ciò avviene attraverso lo strumento della rimodulazione "orizzontale" degli stanziamenti di competenza nei diversi anni, nel rispetto del limite di spesa complessivo autorizzato dalla legge, utilizzando a tale scopo in sede di previsione il Cronoprogramma dei pagamenti, ai sensi del comma 1-*ter* dell'articolo 23.

Con la nuova formulazione del comma 2 dell'articolo 30, le Amministrazioni potranno adeguare gli stanziamenti di competenza alle corrispondenti autorizzazioni di cassa in relazione ai pagamenti programmati, avvicinando il momento dell'effettiva assunzione dell'obbligazione di spesa e il pagamento della stessa, scongiurando il verificarsi di non volute economie di bilancio o perenzioni amministrative di somme impegnate e non pagate ed i conseguenti lunghi tempi per la reiscrizione dei residui passivi perenti. Infatti, la norma prevede che le somme stanziata nel bilancio dello Stato, relative ad autorizzazioni di spese pluriennali, non impegnate alla chiusura dell'esercizio, con l'esclusione di quelle riferite ad autorizzazioni di spese permanenti, possano essere reiscritte, con la legge di bilancio, nella competenza degli esercizi successivi in relazione a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti.

Il **comma 2** provvede alla abrogazione del comma 11 dell'articolo 30 della legge di contabilità con il quale era possibile prorogare, su proposta motivata dei Ministri competenti, di un ulteriore anno il termine di conservazione dei residui passivi relativi a spese in conto capitale; tale facoltà era esercitabile nei tre

esercizi finanziari successivi alla data di entrata in vigore della legge n.196 del 2009 e risulta, quindi, superata.

### Principali novità e profili tecnico–applicativi

In merito delle modifiche indicate alla prima parte del comma 1 (comma 1, articolo 30 della legge di contabilità), va sottolineato che ivi si provvede alla riformulazione della disciplina degli stanziamenti riferibili alle leggi pluriennali di spesa (stanziamenti in conto capitale) oggi contenuta nella legge di contabilità, per cui la norma ridefinisce i canoni della rimodulabilità della stessa autorizzazione nel triennio in gestione. Più in particolare, dal poter oggi operare nei soli limiti degli stanziamenti di "competenza" delle annualità iscritti nel triennio in programmazione – fermo restando la dotazione "pluriennale" complessiva – la norma prevede invece la possibilità che i medesimi stanziamenti annuali di "competenza" possano annualmente rimodularsi uniformandosi agli effettivi pagamenti previsti, per le medesime annualità, dal cronoprogramma (comma 1).

Nel metodo contabile, la norma risponde chiaramente all'obiettivo di corrispondere agli stanziamenti di competenza maggior flessibilità e aderenza ai fabbisogni effettivi di cassa, conferendo la facoltà di uniformarli a questi ultimi, relativamente ai valori riferibili al piano dei pagamenti previsto per il medesimo anno.

Quanto, invece, alla seconda parte (comma 2), ivi trova conferma la già prevista possibilità di prendere impegni nei limiti della autorizzazione complessiva pluriennale di spesa, e di disporre pagamenti, invece, nei limiti della quota annuale autorizzata annualmente in bilancio. A ciò, venendo aggiunto tuttavia che le risorse rimaste non utilizzate alla fine dell'esercizio, possano essere riscritte, in sede di legge di bilancio, nella competenza degli esercizi successivi, in relazione ai pagamenti previsti in tali esercizi nel cronoprogramma.

Tale ultima novità va letta congiuntamente alla abrogazione di cui al comma 2, laddove viene soppressa la disposizione (comma 11 dell'articolo 30 della legge di contabilità) che ad oggi conferisce al Ministro dell'economia e delle finanze, la facoltà di prorogare di un ulteriore anno i termini di conservazione dei residui passivi relativi a spese in conto capitale.

### Articolo 3 (Impegno e pagamento)

Il dispositivo riscrive in parte e sostituisce l'articolo 34 della legge di contabilità, recante norme relative alla definizione delle nozioni di impegno, ivi aggiungendovi anche le definizioni concernenti la nozione di pagamento.

La relazione illustrativa riferisce che l'articolo, in attuazione delle lettere a) ed e) dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre del 2009, n. 196, sostituisce interamente l'articolo 34 della medesima legge relativo agli impegni di spesa. È stata formulata una revisione della nozione di impegno anche allo scopo di ridurre il fenomeno di formazione dei residui.

La lettera a) prevede la "razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili"; mentre la lettera e) prevede "un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina".

In particolare, **al comma 1** dell'articolo 34 è eliminata la necessità che sia la legge a definire le attribuzioni dei dirigenti.

Per il resto, conferma il testo vigente laddove si prevede che i dirigenti, nell'ambito delle attribuzioni ad essi demandate (non più per legge), impegnano ed ordinano le spese nei limiti delle risorse assegnate in bilancio. Restano ferme le disposizioni speciali che attribuiscono la competenza a disporre impegni e ordini di spesa ad organi costituzionali dello Stato dotati di autonomia contabile.

Il **comma 2** dell'articolo 34 è integralmente riscritto, prevedendo che con riferimento alle somme dovute dallo Stato in relazione all'adempimento di obbligazioni giuridiche perfezionate vengono assunti gli impegni di spesa nei limiti dei pertinenti stanziamenti iscritti in bilancio, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. È stabilito poi che l'assunzione degli impegni, oltre alla sussistenza della occorrente copertura finanziaria, è possibile solo quando siano individuati tre elementi costitutivi ivi indicati:

1. la ragione del debito;
2. l'importo ovvero gli importi da pagare;
3. l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento;
4. il soggetto creditore univocamente individuato.

L'ultimo requisito, l'individuazione univoca del soggetto creditore, può essere tralasciato, ferma restando la presenza degli altri elementi costitutivi, nei casi di trasferimenti di somme a diverse amministrazioni pubbliche per i quali l'esatta individuazione del creditore sia possibile solo a seguito del completamento di un *iter* procedurale normativamente previsto.

La norma impone quindi già all'atto della formalizzazione dell'impegno contabile, l'individuazione delle annualità in cui avverranno i relativi pagamenti, che formeranno oggetto poi del cronoprogramma.

Secondo la relazione illustrativa, il comma 2 prevede un rafforzamento del concetto di impegno attraverso:

- un nuovo meccanismo di registrazione contabile per l'imputazione in bilancio degli impegni assunti a seguito di obbligazioni contratte con il pagamento dilazionato nel corso di più anni finanziari, prevedendo che le risorse di competenza vengano impegnate sul bilancio pluriennale in relazione alle scadenze di pagamento in cui l'obbligazione giuridicamente perfezionata diviene esigibile;

- l'individuazione puntuale di elementi essenziali quali: la ragione del debito, l'importo ovvero gli importi da pagare, l'esercizio finanziario o gli esercizi finanziari su cui gravano le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore univocamente individuato, che ne costituiscono i presupposti per l'adozione del relativo atto;
- la disciplina dell'impegno connesso ai trasferimenti di risorse ad amministrazioni pubbliche, rendendo meno cogente, in questo caso, l'individuazione esatta del creditore, in considerazione della complessità delle procedure finalizzate all'individuazione univoca, come nei casi di delibere CIPE e di passaggi alle Conferenze unificate o Stato-Regioni;

Il **comma 3** dell'articolo 34 è riscritto e stabilisce che per le spese afferenti all'acquisto di beni e servizi, sia di parte corrente che in conto capitale, l'assunzione dell'impegno sia subordinata alla preventiva registrazione, sul sistema informativo per la gestione integrata delle scritture contabili, degli ordini o contratti che ne costituiscono il presupposto.

Secondo la relazione illustrativa, il comma 3, con riferimento alle spese per acquisto di beni e servizi di cui alle categorie economiche 2 (Consumi intermedi) e 21 (Investimenti fissi lordi e acquisti di terreni), condiziona l'assunzione dell'impegno alla preventiva registrazione, sul sistema informativo per la gestione integrata delle scritture contabili, degli ordini o contratti che ne costituiscono il presupposto.

Il **comma 4** dell'articolo 34 ricalca il comma 5 del testo vigente, prevedendo che le spese per competenze fisse ed accessorie relative al personale, sono imputate alla competenza del bilancio dell'anno finanziario in cui vengono disposti i relativi pagamenti.

Si elimina tuttavia l'eccezione attualmente prevista per le competenze dovute a titolo di arretrati relativi ad anni precedenti derivanti da rinnovi contrattuali per le quali è consentita l'imputazione in conto residui.

Il **comma 5** dell'articolo 34 riprende il contenuto del comma 6 nel testo vigente, stabilendo che per gli impegni di spesa in conto capitale che prevedono opere o interventi ripartiti in più esercizi si applicano le disposizioni dell'articolo 30, comma 2 (modificato dall'articolo 2 del presente schema).

Il **comma 6** dell'articolo 34, riprendendo il contenuto del comma 7 vigente, prevede che alla chiusura dell'esercizio finanziario il 31 dicembre, nessun impegno può essere assunto a carico dell'esercizio scaduto. Gli uffici centrali del bilancio e le ragionerie territoriali dello Stato per le spese decentrate non possono dare corso agli atti di impegno che dovessero pervenire dopo tale data, fatti salvi quelli direttamente conseguenti a:

- a. variazioni di bilancio disposte con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze connesse all'applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno;
- b. variazioni di bilancio disposte con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottate nell'ultimo mese dell'anno, relative a riassegnazioni di entrate di scopo nonché alla attribuzione delle risorse dei fondi da ripartire.

Mentre la prima ipotesi ricalca la normativa vigente, la seconda ipotesi costituisce un'innovazione.

Secondo la relazione illustrativa, il comma 6 non innova rispetto alla legislazione vigente circa la chiusura dell'esercizio finanziario e all'impossibilità per gli uffici di controllo di dare corso agli atti di impegno decorso il 31 dicembre. Amplia, però, le eccezioni a tale regola estendendole (lettera b) alle variazioni di bilancio disposte con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottate nell'ultimo mese dell'anno, relative a riassegnazioni di entrate di scopo, nonché alla attribuzione delle risorse dei fondi da ripartire.

La conferma della norma già contenuta nel testo vigente si pone, a ben vedere, come indispensabile ad assicurare che l'enfasi posta nelle evidenze di cassa del bilancio che si propone con lo schema in esame, non si accompagni anche ad alterazioni nel cd. conto delle obbligazioni, atteso che i margini di flessibilità previsti con lo schema in esame non possono, evidentemente, sostituirsi alla precisa riferibilità degli impegni assunti ad una certa data e, conseguentemente, al soggetto che ne ha assunto la responsabilità.

Il **comma 7** dell'articolo 34 stabilisce che al fine di consentire la programmazione dei pagamenti in coerenza con le complessive autorizzazioni di cassa del bilancio statale, il dirigente responsabile della gestione, in relazione a ciascun impegno assunto sui capitoli di bilancio di propria pertinenza, con esclusione delle spese relative alle competenze fisse e accessorie da corrispondere al personale e al rimborso del debito pubblico, ivi inclusi gli interessi passivi, ha l'obbligo di predisporre ed aggiornare, contestualmente all'assunzione del medesimo impegno, un apposito piano finanziario pluriennale dei pagamenti sulla base del quale ordina e paga le spese.

Secondo la relazione illustrativa, il comma 7 rende permanente quanto disposto in via provvisoria dall'articolo 6, commi 10, 11 e 12 del [D.L. 95 del 2012](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 135 del 2012](#), circa l'obbligo in sede di gestione, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario dei pagamenti (cronoprogramma) in relazione a ciascun impegno assunto sui capitoli di spesa;

I commi 8 e 9 specificano gli elementi necessari e le attività da espletare per procedere ai pagamenti in relazione al piano finanziario dei pagamenti (cronoprogramma).

Il **comma 8** dell'articolo 34 prevede che il piano finanziario dei pagamenti riporta, quali elementi necessari e presupposti del pagamento stesso, in relazione a ciascun impegno, l'ammontare del debito e l'esatta individuazione della persona del creditore, supportati dai titoli e dai documenti comprovanti il diritto acquisito, nonché la data in cui viene a scadenza l'obbligazione.

Il **comma 9** dell'articolo 34 afferma che ai fini della predisposizione del piano finanziario dei pagamenti, va altresì considerato ogni elemento necessario e presupposto del pagamento, rilevabile nell'ambito della complessiva attività procedimentale antecedente il pagamento medesimo ed all'interno di ogni singolo atto ad esso collegato.

Il **comma 10** stabilisce che gli uffici di controllo, effettuano, con cadenza mensile, apposito monitoraggio sull'applicazione dei commi 7, 8 e 9. In caso di mancato rispetto degli obblighi previsti per la predisposizione e l'aggiornamento del piano finanziario dei pagamenti (Cronoprogramma), l'amministrazione inadempiente non potrà

accedere alle risorse dei fondi di riserva di cui agli articoli 26 (per le spese obbligatorie), 28 (per le spese impreviste) e 29 (per le autorizzazioni di cassa), fino a quando dal predetto monitoraggio non sia verificato il rispetto dei suddetti obblighi.

I **commi 11 e 12** prevedono che, a partire dal 1° gennaio 2017, è fatto divieto di disporre l'utilizzo dei ruoli di spesa fissa quale mezzo di pagamento per le spese relative a fitti, censi, canoni, livelli e altre spese di importo e scadenza fissi ed accertati nonché che le predette spese sono pagate mediante mandati informatici.

Si ricorda che i ruoli di spesa fissa sono disciplinati dall'articolo 356 e seguenti dal Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, di cui al [R.D. 827/1924](#).

I mandati di pagamenti informatici sono già previsti dall'[articolo 6 del D.P.R. 367/1994](#). Secondo l'articolo 16 del medesimo atto essi si applicano per i seguenti titoli:

- a. somme da pagare ai creditori dello Stato;
- b. somme da versare o rimborsare al contabile del portafoglio;
- c. somme da versare con imputazione ad entrate di bilancio;
- d. somme dovute dallo Stato e da compensare, ai termini degli artt. 1241 e 1242 del cod. civ.;
- e. ritenute per imposte, tasse e titoli diversi da versare allo Stato o ad enti autonomi;
- f. somme dovute per qualsiasi altro titolo che non determinino effettivo movimento di danaro;
- g. fondi di bilancio da versare ai conti correnti di amministrazioni o gestioni autonome, compresi i conti correnti postali previsti dall'articolo 15 (spese di modesto ammontare).

#### **Articolo 4 (Disposizioni in materia di entrata)**

Il **comma 1** stabilisce che con regolamento da adottare, ai sensi dell'[articolo 17, comma 1 della legge 23 agosto 1988, n. 400](#), su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, siano individuati gli interventi da realizzare e le modalità da seguire per la razionalizzazione delle procedure contabili e per il miglioramento della rappresentazione delle risultanze gestionali di entrata iscritte nel rendiconto generale dello Stato, anche con riguardo alla determinazione delle variazioni dei residui attivi, nell'ottica del potenziamento del bilancio di cassa e dell'avvicinamento del concetto di accertamento a quello di riscossione.

Il **comma 2** prevede che con i decreti correttivi ed integrativi previsti dall'[articolo 1, comma 7, della legge 23 giugno 2014, n. 89](#) relativamente alla delega in esame, siano apportate le necessarie modifiche alla normativa contabile per il perseguimento delle finalità in esame.

Il dispositivo interviene su di un profilo di annosa criticità per la trasparenza delle risultanze del rendiconto generale dello Stato, atteso che – pressoché da "sempre" – la corretta rappresentazione contabile, in fase di previsione così come quella in fase di rendiconto, dei flussi che interessano il versante delle entrate, si pone come una delle questioni cruciali ai fini della leggibilità dei dati di bilancio.

In tal senso, in ordine ai profili applicativi, premesso che la norma interviene con l'intento di rivedere l'intera disciplina delle fasi dell'entrata, come ad oggi disciplinata dagli articoli 219 e seguenti del R.C.G.S. di cui al [R.D. 827/1924](#), va sin d'ora sottolineato che la stessa Corte dei Conti è più volte intervenuta, anche con specifici referti al Parlamento, volti ad evidenziare le discrasie e le anomalie che di fatto sembrano recare un grave pregiudizio alla leggibilità e alla stessa significatività delle risultanze a rendiconto sul versante della contabilizzazione dei residui attivi. A tale proposito, si segnala, a titolo meramente esemplificativo, tra gli altri referti prodotti sulla materia, le specifiche appendici contenute sempre negli ultimi anni nel Referto al Parlamento sul Rendiconto generale e dello Stato, che espongono un' apposta sezione dedicata alle anomalie ed incongruenze riscontrate nel rendiconto, specificamente in relazione al versante dell'entrata e, in particolare, alle riscossioni in contro residui attivi (cfr. CORTE DEI CONTI, SS.RR. in sede di controllo, [Referto al Parlamento sul Rendiconto Generale dello Stato 2014, Volume III, Note sull'attendibilità e sull'affidabilità dei dati contabili del rendiconto dell'entrata 2014](#), pagine 3 e seguenti).

#### **Articolo 5 (Modifiche al sistema dei controlli di regolarità amministrativa e contabile)**

L'articolo prevede modifiche agli articoli 6 e 7 del [decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123](#), recante norme in materia di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e potenziamento dell'attività di analisi e valutazione della spesa, di attuazione della delega prevista ai sensi dell'articolo 49 della legge di contabilità, approvate in materia di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e di potenziamento delle attività di analisi e valutazione della spesa, che ha interessato l'assetto dei controlli principalmente del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (cfr. XVI legislatura, Senato della Repubblica, Servizio del Bilancio, [Nota di lettura n. 106](#) sull'Atto del Governo n. 368).

La relazione illustrativa riferisce che si ampliano le casistiche di controllo contabile necessarie per dare maggiore pregnanza a tale controllo, in considerazione dell'introduzione normativa degli elementi essenziali degli impegni, nonché per evitare ogni sovrapposizione o incertezza applicativa circa l'ambito del controllo contabile degli uffici di controllo di regolarità amministrativa e contabile (UCB/RTS) rispetto al controllo di legittimità della Corte dei conti ai sensi del [Decreto-legge 24 giugno 2014, n.91](#) (art. 33, comma 4). In questa ottica, la disposizione avrà anche un



effetto di decongestione di atti in carico alla Corte dei conti, atteso che nelle ipotesi di carenza dei requisiti essenziali, gli impegni non possono sortire effetti giuridici di nessun tipo, ivi compresa la procedibilità del controllo di legittimità della Corte dei conti alla quale, per espressa disposizione del citato [D.L. n. 91 del 2014](#), l'atto è contestualmente inviato.

Alle lettere a) e b) dell'**unico comma** si modifica l'articolo 6, comma 2, laddove sono previste norme in materia di controllo contabile.

In particolare, la **lettera a)**, modifica la lettera a) del comma 2 dell'articolo 6, estendendo la possibilità di dare corso agli atti di spesa pur se pervenuti dopo il termine perentorio del 31 dicembre dell'esercizio finanziario, oltre che nel caso di atti direttamente conseguenti all'applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno, anche nel caso di quelli relativi a:

- risorse iscritte in bilancio a seguito dell'adozione di decreti di riassegnazione di entrate di scopo,
- attribuzione delle risorse dei fondi da ripartire disposti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze nell'ultimo mese dell'anno.

Si tratta di una modifica analoga a quanto disposto dall'articolo 3, comma 6 dello schema in esame con riferimento all'articolo 34, comma 6 della legge di contabilità.

Alla **lettera b)** si aggiunge, sempre all'articolo 6, comma 2 la lettera *e-bis*) al fine di prevedere che gli atti di spesa non possono avere corso quando i relativi provvedimenti di impegno non risultino conformi a quanto stabilito dall'articolo 34, comma 2, della legge di contabilità, come riformulato dall'articolo 3 dello schema in esame, ovvero, nel caso in cui dispongano l'utilizzo di risorse destinate ad altre finalità, i corrispondenti decreti di variazione di bilancio non risultino registrati dalla Corte dei conti.

Si osserva che, a fronte della maggiore flessibilità dei procedimenti di spesa relativi a partite contabili per cui risultino già impegnate le risorse, allorché incluse nel piano finanziario dei pagamenti, la norma aggiunge un'ulteriore fattispecie di rifiuto "assoluto" del visto per il pagamento da parte della R.G.S: allorché cioè il procedimento di spesa determina il pagamento per una finalità comunque diversa rispetto a quella originariamente prevista.

Secondo la relazione illustrativa la lettera *e-bis*) è finalizzata ad evitare che vengano registrati impegni di spesa prima che le relative risorse siano disponibili a seguito della comunicazione della registrazione della variazione di bilancio da parte della Corte dei conti. In questo senso, nelle more della suddetta registrazione gli atti di impegno, non possono essere assunti prima della registrazione della variazione di bilancio, per carenza di copertura finanziaria.

La **lettera c)** provvede poi ad integrare l'[articolo 7 del decreto legislativo n. 123/2011](#), dedicato al controllo amministrativo "preventivo" sugli atti di spesa, ivi stabilendosi che debbano formare oggetti di riscontro e controllo contabile da parte della R.G.S tutti gli atti di spesa ai sensi dell'articolo 6 del medesimo decreto, anche in relazione alla conformità dei relativi effetti rispetto il piano dei pagamenti previsto per l'anno in corso.

In particolare, si inserisce il comma 1-bis con cui si stabilisce che l'ufficio di controllo verifica in via preventiva che i pagamenti siano coerenti con il cronoprogramma di cui all'[articolo 34, comma 7, della legge 31 dicembre 2009, n. 196](#).

Tale disposizione prevede che alla chiusura dell'esercizio finanziario il 31 dicembre, nessun impegno può essere assunto a carico dell'esercizio scaduto. Gli uffici centrali del bilancio e le ragionerie territoriali dello Stato per le spese decentrate si astengono dal ricevere atti di impegno che dovessero pervenire dopo tale data, fatti salvi quelli direttamente conseguenti all'applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno.

Resta fermo il disposto dell'articolo 8, comma 4-*bis*.

In base a tale disposizione gli atti di pagamento emessi a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali devono pervenire all'ufficio di controllo almeno 15 giorni prima della data di scadenza del termine di pagamento. L'ufficio di controllo espleta i riscontri di competenza e dà comunque corso al pagamento entro i 15 giorni successivi al ricevimento degli atti di pagamento, sia in caso di esito positivo, sia in caso di formulazione di osservazioni o richieste di integrazioni e chiarimenti. Qualora il dirigente responsabile non risponda alle osservazioni, ovvero i chiarimenti forniti non siano idonei a superare le osservazioni mosse, l'ufficio di controllo è tenuto a segnalare alla competente Procura Regionale della Corte dei conti eventuali ipotesi di danno erariale derivanti dal pagamento cui si è dato corso. Resta fermo il divieto di dare corso agli atti di spesa nelle ipotesi di cui all'articolo 6, comma 2, con riferimento ai quali comunque sussiste la responsabilità del dirigente che ha emanato l'atto.

## Articolo 6 (Modifica alla normativa sui residui passivi)

Il dispositivo interviene sulla disciplina di mantenimento e accertamento in bilancio dei residui passivi.

Il tema dei residui passivi costituisce l'aspetto peculiare della gestione e rendicontazione del bilancio di previsione dello stato nell'ottica del principio della competenza finanziaria, che è inevitabilmente connesso alla valenza giuridica degli stanziamenti e previsioni che in esso sono iscritti e che rinvia, più in generale, alla valenza giuridico autorizzatoria degli stanziamenti. I residui derivano in generale dalla formazione del bilancio secondo il principio della competenza finanziaria per cui, al 31 dicembre – termine dell'esercizio finanziario – le entrate accertate, che non sono state riscosse, ed alcune delle spese impegnate, che non sono state pagate, affluiscono ad una separata gestione che espone le risultanze gestionali connesse alla finalizzazione di atti e procedure che non sono originate dalla gestione di competenza dell'esercizio.

Per gli aspetti riferibili ai soli residui passivi, tali evidenze sono l'espressione di spese già "impegnate" e non ancora "ordinate" ovvero ordinate ma non ancora "pagate"; rappresentano, in altri termini, i debiti dell'azienda statale nei confronti di terzi. Sul piano gestionale, le fasi sinteticamente delineate costituiscono i momenti cruciali del cd. "ciclo" della spesa, sia corrente che in conto capitale, la cui realizzazione consente di passare dalla mera previsione dello stanziamento iscritta in bilancio all'effettiva erogazione del pagamento al beneficiario che sia di volta in volta legittimato dalla autorizzazione di spesa che presiede a ciascuno stanziamento. Sul piano contabile, invece, nelle fasi richiamate, qualora la realizzazione dell'intero ciclo previsione-pagamento non si esaurisca in un solo esercizio, si pone pertanto il problema di mantenere, nel bilancio del nuovo esercizio, una distinta evidenza delle partite già impegnate negli anni precedenti, rispetto alla dotazione dello stanziamento di competenza dell'anno. Nel nuovo anno, per l'appunto, la previsione di spesa di competenza del relativo esercizio in gestione viene dunque affiancata dalla previsione di spesa in conto residui provenienti dagli esercizi precedenti: ciò che concretizza il fenomeno contabile dei residui passivi iscritti nel bilancio dello Stato. Va altresì segnalato che i residui passivi possono, in determinate condizioni, comprendere anche somme che non corrispondono a debiti giuridicamente sorti nei confronti dei terzi: è il caso dei residui per impegni "latenti" e dei residui di stanziamento. I residui per impegni "latenti" corrispondono infatti a spese deliberate dagli organi amministrativi oppure previste per legge, ma di fatto non ancora formalmente "impegnate" sul piano procedurale. In termini analoghi, i residui di stanziamento corrispondono a spese previste in bilancio per le quali non si è ancora avuto l'individuazione ai sensi della specifica procedura prevista dell'[articolo 275 del R.D. 827/1924](#).

Per ulteriori approfondimenti, in merito alla nozione dei passivi di bilancio nella disciplina di contabilità generale dello Stato nonché riguardo alle criticità emerse negli ultimi anni in merito alla piena corrispondenza tra le evidenze tratte dai dati di contabilità e l'ammontare effettivo delle obbligazioni di spesa perfezionate poste a carico delle amministrazioni statali, cfr. XVII legislatura, Senato della Repubblica, Servizio del Bilancio, [Nota di lettura n. 4](#), pagine 28 e seguenti e 96 e seguenti; XVI legislatura, Senato della Repubblica, Servizio del Bilancio, [Elementi di documentazione n. 41](#), pagine 16 e 17.

La normativa vigente, in particolare, viene aggiornata alle novità introdotte nella nuova disciplina dell'impegno contabile, collegata alla riformulazione dell'articolo 34 della vigente legge di contabilità – così come novellato dall'articolo 3 dello schema in esame. Si tratta di un aspetto cruciale della gestione della contabilità generale dello Stato, influenzando sulla rappresentazione delle evidenze del bilancio, sia in sede preventivo che di rendiconto, conformemente alle note coordinate metodologiche competenza-cassa (cd. bilancio "misto") che ne contraddistinguono, da sempre, la disciplina.

La relazione illustrativa afferma che l'articolo 6 costituisce attuazione della lettera a) dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre del 2009, n. 196 e modifica la normativa relativa al regime contabile dei residui passivi in materia di conservazione di residui di bilancio e di perenzione amministrativa, sia per le spese di parte corrente che di quelle in conto capitale, nonché quella concernente la predisposizione del decreto di accertamento dei residui per impegni riferibili all'esercizio scaduto.

Il **comma 1** prevede l'abrogazione degli articoli 36 e 53 del [regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440](#) (Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato) che disciplinano, rispettivamente, i termini di conservazione dei residui di parte corrente e di conto capitale e la procedura per l'accertamento di tali residui. Per effetto dell'abrogazione del suddetto articolo 36, all'articolo 275, comma 2, lettera f), del [R.D. n. 827 del 1924](#) si aggiorna il riferimento normativo per i residui di stanziamento che diviene l'articolo 34-*bis* della [legge 196 del 2009](#).

La relazione illustrativa evidenzia che i commi 5 e 6 dell'articolo 36, sebbene abrogati con il presente comma sono riproposti per ragioni di opportunità espositiva, con modifiche, nei commi 6 e 7 nel nuovo articolo 34-*bis* della [legge n. 196/2009](#) in via di revisione. Per le stesse motivazioni, anche il comma 1 dell'articolo 53 è riproposto con modifiche, nel comma 1 del nuovo articolo 34-*ter* della [legge n. 196/2009](#), in via di revisione.

L'[articolo 36, R.D. 2440/1923](#), di cui si propone l'abrogazione, prevede che i residui delle spese correnti e delle spese in conto capitale, non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello in cui è stato iscritto il relativo stanziamento, si intendono perenti agli effetti amministrativi. Le somme eliminate possono riprodursi in bilancio con riassegnazione ai pertinenti capitoli degli esercizi successivi.

Le somme stanziare per spese in conto capitale non impegnate alla chiusura dell'esercizio possono essere mantenute in bilancio, quali residui, non oltre l'esercizio successivo a quello cui si riferiscono, salvo che si tratti di stanziamenti iscritti in forza di disposizioni legislative entrate in vigore nell'ultimo quadrimestre dell'esercizio precedente. In tale caso il periodo di conservazione è protratto di un anno.

L'[articolo 53, R.D. 2440/1923](#), prevede invece che decorso il termine del 31 gennaio, la somma da conservarsi in conto residui per impegni riferibili all'esercizio scaduto è determinata, per ogni capitolo di bilancio, con decreto ministeriale, da registrarsi alla Corte dei conti. L'accertamento di tale somma è fatto a cura delle ragionerie centrali. Possono effettuarsi dopo il 1° agosto anche prima della approvazione del rendiconto generale le spese di competenza dell'esercizio medesimo non pagate entro il 31 luglio nei limiti della somma dei residui passivi risultati a tale data.

Il **comma 2** stabilisce che alla legge di contabilità, dopo l'articolo 34 siano inseriti gli articoli 34-*bis* e 34-*ter*.

#### **La rinnovata disciplina su formazione e mantenimento dei residui passivi (articolo 34-*bis*)**

Il nuovo articolo 34-*bis* della l.c., conferma, al comma 1, la norma generale per cui, al termine dell'esercizio, in presenza di risorse di parte corrente sprovviste di formale impegno contabile, le stesse debbano contribuire a formare in linea di principio oggetto di "economie" di bilancio, a meno che non sia disposto diversamente da specifiche disposizioni normative.

Tale principio è ad oggi implicitamente desumibile dal testo vigente dell'[articolo 36 del R.D. n. 2440 del 1923](#), atteso che il medesimo non prevede, se non solo in casi particolari, la possibilità che stanziamenti di parte corrente non impegnati al termine dell'esercizio, formino ciò nonostante oggetto di residui e siano riportati a nuovo in

bilancio. L'esplicitazione del citato "principio" appare invero di fondamentale importanza ove si pensi che esso costituisce norma di chiusura rispetto all'altro principio del divieto di assumere impegni a carico di stanziamenti relativi ad esercizi che siano già conclusi.

Il comma 2 dell'articolo 34-*bis* prevede la perenzione amministrativa dei residui passivi di parte "corrente", prevedendo che gli stanziamenti non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello di assunzione dell'impegno, debbano concorrere a formare comunque economie di bilancio, a meno che l'amministrazione interessata non dimostri all'ufficio competente della R.G.S. le ragioni che giustifichino il mantenimento della partita contabile nelle scritture finanziaria dello Stato: nel qual caso la stessa partita potrà riassegnarsi, ai pertinenti capitoli, solo negli anni successivi.

Nel caso di spese per trasferimenti alle amministrazioni pubbliche il termine di conservazione dei residui è portato a tre anni.

Il comma 2 dell'articolo 34-*bis* riproduce, integrandola, la norma di cui al [comma 1 dell'articolo 36 del R.D. n. 2440 del 1923](#), proponendo alcune eccezioni alla regola ivi prevista: stanziamenti che per loro natura registrano notevoli ritardi come i trasferimenti ad altri enti pubblici; casi in cui l'amministrazione dimostri con adeguata motivazione la permanenza delle ragioni della sussistenza del debito. Si tratta di due eccezioni importanti rispetto alla regola attuale, più rigida e maggiormente legata al decorso del termine per il mantenimento dei residui.

La perenzione amministrativa è un istituto caratteristico della contabilità di Stato, secondo il quale i residui passivi che non vengono pagati entro un certo tempo a partire dall'esercizio a cui si riferiscono vengono eliminati dal bilancio dello Stato e iscritti nel Conto del Patrimonio dello Stato tra le passività. In particolare l'[art. 36 del regio decreto n. 2440 del 1923](#) (e successive modificazioni e integrazioni) stabilisce che i residui delle spese correnti (ad es. di funzionamento) e delle spese in conto capitale (ad es. di investimento) non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello in cui è stato iscritto il relativo stanziamento – c.d. residui di lettera c) – si intendono perenti agli effetti amministrativi. Le somme eliminate possono riprodursi in bilancio con riassegnazione ai pertinenti capitoli degli esercizi successivi, qualora il creditore ne richieda il pagamento (purché non sia trascorso il periodo di «prescrizione» giuridica del suo diritto), con prelevamento dagli appositi "fondo speciale per la riassegnazione dei residui perenti delle spese di parte corrente" e "fondo speciale per la riassegnazione dei residui perenti delle spese in conto capitale", entrambi istituiti nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Secondo la relazione illustrativa, il comma 2 dell'articolo 34-*bis*, oltre a modificare gli attuali termini di conservazione in bilancio dei residui propri relativi alle spese correnti, innova l'attuale sistema di eliminazione degli stessi dalla gestione finanziaria.

Il nuovo testo normativo prevede lo stesso termine di conservazione biennale dei residui propri di parte corrente con l'eccezione rappresentata dai residui relativi alle spese destinate ai trasferimenti correnti alle amministrazioni pubbliche per i quali il termine di conservazione è differito a tre anni. Con la normativa attualmente vigente, tutti i residui passivi, al termine del periodo di conservazione, sono automaticamente eliminati dal bilancio perché considerati perenti agli effetti amministrativi ed iscritti nel Conto del patrimonio per essere riprodotti in bilancio negli esercizi successivi attraverso la procedura della reinscrizione.

Secondo la relazione illustrativa, l'esigenza di differimento a tre anni per i trasferimenti alle altre amministrazioni pubbliche nasce dalle peculiari procedure di liquidazione e di pagamento dei trasferimenti correnti di che trattasi. Normalmente, tali procedure richiedono tempi tecnici che vanno oltre il biennio previsto dalla attuale normativa. La norma tende ad evitare, per tale tipologia di spesa, la perenzione amministrativa e di conseguenza la complessa procedura della reinscrizione in bilancio con il rischio di allungamento dei tempi di pagamento e di oneri aggiuntivi connessi a eventuali contenziosi.

La relazione illustrativa evidenzia inoltre un nuovo principio introdotto dalla norma riguardante la diversa modalità di eliminazione dei residui passivi dal bilancio ed il loro successivo passaggio al Conto del patrimonio.

Con la vigente normativa, per tutte le spese di parte corrente il periodo di conservazione dei residui in bilancio è pari a due anni a partire dall'esercizio finanziario in cui le somme sono stanziate. La norma prevede che il termine di conservazione può essere prorogato per i residui concernenti spese per lavori, forniture e servizi.

La nuova norma sostituisce il processo automatico, per il passaggio dei residui al patrimonio, con una attività di riaccertamento delle somme da pagare svolta dalle amministrazioni competenti. L'attività consiste, sostanzialmente, nella preliminare verifica delle ragioni della sussistenza del debito e nella successiva richiesta motivata della conservazione nelle scritture contabili patrimoniali, inoltrata ai coesistenti uffici di controllo, per le sole somme individuate come debiti certi.

Le somme che risultano non riaccertate costituiranno automaticamente economie di bilancio.

Con il comma 3 si riproducono, pressoché identiche, le norme ad oggi previste dall'articolo 36, comma 2, del RD 2440/1923, ivi stabilendosi i tassativi termini previsti per il mantenimento in bilancio per gli stanziamenti anche di parte capitale, qualora non corredati di impegno (cd. residui di stanziamento o "impropri").

La norma viene tuttavia integrata, rispetto a quella legge di contabilità del 1923, prevedendosi che, in alternativa alla facoltà di conservazione in bilancio di un ulteriore anno, lo stanziamento possa, con la legge di bilancio, essere iscritto nella competenza dell'esercizio successivo, in relazione a quanto previsto dal piano finanziario dei pagamenti, ai sensi dell'articolo 30, comma 2 come novellato dall'articolo 3 dello schema in esame.

La relazione illustrativa evidenzia che per gli stanziamenti derivanti da autorizzazioni di spese pluriennali non aventi carattere permanente e non impegnati alla chiusura dell'esercizio, la novità di rilievo riguarda la facoltà riconosciuta all'amministrazione di poter conservare tali somme non come residui di stanziamento ma come risorse da reinscrivere con la legge di bilancio, nella competenza degli esercizi successivi in relazione a quanto riportato nel piano finanziario dei pagamenti, così come disposto dal secondo periodo del nuovo comma 2 dell'articolo 30 della legge 196.

Il comma 4 disciplina invece la "perenzione" amministrativa, ovvero lo stralcio del residuo dalla contabilità

finanziaria, per i residui relativi alle spese in conto capitale, allorché gli stessi non risultino pagati comunque entro il terzo esercizio successivo a quello di assunzione dell'impegno, nel qual caso – si sottolinea – è stabilita però comunque la possibilità di precedersi alla reiscrizione negli esercizi successivi con riassegnazione ai pertinenti capitoli di spesa.

La relazione illustrativa evidenzia che il comma 4, innovando la legislazione vigente, fissa a tre anni il termine di conservazione in bilancio dei residui propri attinenti a spese in conto capitale. Oltre tale termine i residui si intendono perenti agli effetti amministrativi. L'esigenza di posticipare di un anno l'attuale termine di mantenimento in bilancio di tali residui, nasce dalla constatazione che per gli impegni assunti per spese di investimento le successive attività di liquidazione e di pagamento si concretizzano in periodi di tempo considerevolmente lunghi a causa della complessità delle opere, dei lavori o delle forniture. La norma tende ad evitare, anche per tale tipologia di spesa, l'accumulo di residui perenti e la possibile insorgenza di contenziosi, che potrebbero generarsi a seguito delle complesse procedure di reiscrizioni in bilancio dei residui caduti in perenzione amministrativa, con conseguenti oneri a carico del bilancio dello Stato.

Il comma 5 stabilisce poi che, relativamente ai contributi pluriennali di spesa, qualora somme iscritte nel conto dei residui non siano più dovute al soggetto beneficiario, le stesse possano essere impiegate in favore di altri soggetti, previa autorizzazione del Dipartimento della R.G.S., ma sempre per le medesime finalità di legge.

La relazione illustrativa afferma che il comma 5 introduce una novità riferita ai residui generati dalle leggi relative a contributi pluriennali ai sensi dell'articolo 30, comma 3; essa consiste nella possibilità di utilizzare le somme relative a contributi pluriennali, iscritte nel conto dei residui, non più dovute al creditore originario, a favore di altri soggetti, ferme restando le finalità per le quali le risorse sono state originariamente iscritte in bilancio. L'autorizzazione all'utilizzo delle predette risorse è concessa dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, previa verifica della sussistenza delle esigenze rappresentate e della compatibilità dell'operazione con il mantenimento dell'equilibrio dei saldi di finanza pubblica.

I commi 6 e 7 prevedono, infine, che ciascun dicastero debba tenere una contabilità separata dei residui al 31 dicembre, con distinta evidenza di quelle partite contabili eventualmente i sensi del comma 5.

I commi 6 e 7 ripropongono in parte, come già anticipato, la disciplina degli ultimi due commi dell'[articolo 36 del R.D. n. 2440 del 1923](#) abrogato dall'attuale testo normativo. Le norme fanno riferimento rispettivamente: all'esposizione contabile di tutti i residui di bilancio (propri e impropri) in appositi conti dal allegare al Rendiconto generale dello Stato; e la separazione della gestione dei residui da quella della competenza.

#### **La rinnovata procedura di accertamento e riaccertamento erariale dei residui passivi (articolo 34-ter)**

L'articolo 34-ter adegua anche la disciplina della procedura di accertamento tutt'oggi in vigore ai sensi dell'articolo 275 del R.C.G.S. di cui al [R.D. n. 827 del 1924](#), laddove è oggi ancora regolata dettagliatamente la procedura di certificazione e accertamento prevista ad hoc attraverso il coinvolgimento dell'Organo di controllo, oltreché dell'amministrazione centrale interessata e l'ufficio della Ragioneria generale dello Stato competente per territorio – da concludersi entro il primo trimestre del nuovo anno – sia al fine di certificarne le risultanze da produrre nel Rendiconto generale dello Stato che ai fini del trasporto "contabile" dello stanziamento, in conto residui, necessario a far fronte, nel nuovo anno, anche ad impegni contabili "perfezionati" nell'esercizio concluso.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 34-ter che reca la nuova disciplina relativa ai contenuti formali che devono recare i decreti di accertamento dei residui (D.A.R.) da produrre a cura dei ministeri per ciascun capitolo, da trasmettere alla Corte dei conti tramite gli uffici della R.G.S., recanti l'importo di cui si chiede la conservazione in conto residui, completo di un allegato relativamente ai residui di stanziamento (conto capitale) da reiscrivere nella competenza nel nuovo esercizio ai sensi del comma 5 dell'articolo 34-bis, con annessa l'elencazione – per anno di provenienza- di tutti gli stanziamenti reiscritti nella competenza in virtù della norma ivi citata.

La relazione illustrativa afferma che la disciplina relativa al decreto di accertamento dei residui, contenuta nell'[art. 53 del R.D. n. 2440 del 1923](#), che il presente testo normativo abroga con l'articolo 6 comma 1, è riformulata nell'[art. 34-ter](#), comma 1, con alcune innovazioni di rilievo.

Infatti, rimane confermata la procedura per cui, al termine dell'esercizio finanziario, le amministrazioni, per ciascun capitolo di bilancio, con apposito decreto ministeriale da registrarsi alla Corte dei conti, accertano la consistenza dei residui formati con la gestione della competenza.

L'innovazione è rappresentata dal fatto che le somme residue originate da spese pluriennali in conto capitale non a carattere permanente, provenienti da esercizi precedenti a quello di consuntivazione, possono essere eliminate dalle scritture contabili quali residui di stanziamento per essere reiscritte nella competenza degli esercizi successivi in relazione a quanto previsto nel piano finanziario dei pagamenti. La nuova disciplina consente alle Amministrazioni di adeguare gli stanziamenti di competenza che includono anche le somme residue eliminate nel modo come sopra descritto alle corrispondenti autorizzazioni di cassa in relazione ai pagamenti programmati, avvicinando il momento dell'effettiva assunzione dell'obbligazione di spesa e il pagamento della stessa.

I commi 2 e 3 dell'articolo 34-ter definiscono le procedure di accertamento dei residui di bilancio per la successiva definizione del decreto di accertamento dei residui da parte dell'Amministrazione nonché le attività di controllo svolte dagli uffici centrali di bilancio e dalle ragionerie territoriali dello Stato.

Il comma 2 prevede che ai fini del decreto citato, le amministrazioni siano tenute alla verifica della sussistenza delle ragioni per il mantenimento in bilancio delle risorse, unitamente alla comunicazione delle somme da stralciare per effetto di economia o intervenuta perenzione.

Il comma 3 individua i compiti degli uffici di controllo in merito ai Decreti, nella verifica dei singoli D.A.R., relativamente alla documentazione a supporto della proposta di mantenimento nelle scritture di residui provenienti dall'esercizio scaduto e a quelli da eliminarsi per intervenuta perenzione.

I commi 4 e 5 dell'articolo 34-*ter* stabiliscono la facoltà, per le amministrazioni coinvolte nelle procedure di accertamento ai fini della compilazione del Rendiconto generale dello Stato, di procedere, contestualmente alla definizione dei residui provenienti dall'esercizio scaduto, anche al riaccertamento residui già andati in perenzione (cioè già transitati nella contabilità patrimoniale) ai fini della verifica dei presupposti indicati all'articolo 34, comma 2, della legge di contabilità, come novellato dall'articolo 3 dello schema in esame.

Si tratta, in sostanza, di modifiche giocoforza tutte imposte dall'aggiornamento della disciplina dell'impegno contabile di cui all'articolo 34 della legge di contabilità e della riscrittura della disciplina prevista il mantenimento dei residui passivi di cui all'articolo 34-*bis*.

Secondo la relazione illustrativa, scopo della presente norma è quello di ridurre lo stock dei residui passivi perenti verificando annualmente la sussistenza delle ragioni che giustificano la permanenza delle partite debitorie nelle scritture contabili.

Il riaccertamento dello *stock* dei residui perenti comporta l'eliminazione delle partite debitorie non più dovute con apposite scritture nel Conto del patrimonio. Solo successivamente al giudizio di parifica della Corte dei conti le risorse corrispondenti al valore dei residui perenti eliminati possono essere in tutto o in parte iscritti in bilancio su base pluriennale, compatibilmente con gli obiettivi programmati di finanza pubblica.

Un'indicazione di massima in ordine alla dimensione della gestione in "conto residui" (flusso), relativamente al bilancio dello stato vigente per il triennio 2016/2018, è agevolmente ritraibile dal raffronto tra il dato relativo alla dimensione degli stanziamenti complessivi di "cassa" per ogni annualità del triennio, e l'analogo dato espresso invece in termini di "competenza", come tratto dalla lettura del Quadro generale riassuntivo. Da tale confronto emerge un valore di 15,5 miliardi di residui in "gestione" nel 2016, che diventano 9,2 miliardi nel 2017 e 8,9 miliardi nel 2018. In merito alla consistenza della componente di *stock* tratta dal Conto del Patrimonio del rendiconto generale dello Stato per il 2014, per la componente di quelli già andati in "perenzione", si evidenzia invece un valore di 113,2 miliardi di euro, in sensibile aumento rispetto agli 84,2 miliardi registrati nel 2013 (cfr. IPZS, [Gazzetta Ufficiale, Supplemento ordinario n. 71/L, 30 dicembre 2015](#), pagine 26 e 38; MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, Dipartimento della R.G.S, Annuario statistico 2015, pagina 88).

## **Articolo 7 (Raccordo tra il bilancio statale e la gestione della tesoreria dello Stato)**

L'articolo aggiunge alla legge di contabilità l'articolo 47-*bis*, rubricato come "Raccordo tra il bilancio statale e la gestione della tesoreria dello Stato".

La relazione illustrativa riferisce che l'articolo in esame costituisce attuazione del criterio di delega di cui all'articolo 42, comma 1, lettera *b*), della legge n. 196 del 2009 ("ai fini del potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, previsione del raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria").

Al comma 1 del nuovo articolo 47-*bis*, ferme restando le informazioni rese disponibili nel disegno di legge di bilancio ai sensi dell'articolo 31-*bis*, comma 2, è stabilito che in apposito allegato al Rendiconto generale dello Stato siano fornite, ai soli fini conoscitivi, indicazioni quantitative circa l'intermediazione operata dalla tesoreria dello Stato sulle somme erogate dal bilancio statale. Per tale finalità sono presentate, in apposite tabelle riportate in allegato alla presente legge, informazioni sui pagamenti che sono affluiti su conti di tesoreria, con separata evidenza dei conti su cui sono depositate somme di cui sono titolari amministrazioni dello Stato, su quelli erogati direttamente al sistema economico e su quelli aventi destinazioni diverse. Relativamente ai conti su cui sono depositate somme di cui sono titolari amministrazioni dello Stato, sono altresì rappresentati i movimenti in entrata e in uscita realizzati nell'anno oggetto del rendiconto.

Il comma 2 del nuovo articolo 47-*bis* prevede poi che le tabelle di cui al comma precedente siano predisposte secondo lo schema riportato in allegato al presente decreto, che costituisce allegato della predetta legge e che eventuali modifiche ed integrazioni alle predette tabelle possano essere apportate solo con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

La relazione illustrativa riferisce che l'articolo in esame costituisce attuazione del criterio di delega di cui all'articolo 42, comma 1, lettera *b*), della legge n. 196 del 2009.

Le predette tabelle sono predisposte secondo lo schema riportato in allegato al presente decreto, che costituisce allegato della legge n. 196. In particolare, una prima tabella consente di distinguere i pagamenti del bilancio statale secondo la loro destinazione. Sono quindi individuati:

- a. i pagamenti diretti al sistema economico;
- b. i pagamenti che sono affluiti su conti aperti presso la tesoreria, distinguendo ulteriormente la parte affluita su conti delle cui risorse sono titolari amministrazioni dello Stato;
- c. i versamenti all'entrata del bilancio dello Stato;
- d. i pagamenti dovuti alla chiusura di anticipazioni di tesoreria.

Con riferimento ai soli conti delle cui risorse sono titolari amministrazioni dello Stato, quelli sui quali si svolge il ruolo di intermediazione della tesoreria, una seconda tabella dà conto dei flussi di entrata e di uscita, in modo da rappresentare l'effettiva erogazione al sistema economico delle somme transitate per la tesoreria statale.

## **Principali novità e profili tecnico-applicativi**

Il dispositivo mira a corrispondere all'esigenza emersa da più parti di conferire maggiore trasparenza alle risultanze di cassa del bilancio, affrontando il tema della produzione di documenti contenenti informazioni che rendano possibile il raccordo tra i dati di pagamento generati dalla gestione del bilancio dello Stato e la gestione dei flussi prodotti dalla tesoreria, laddove, in particolare, quest'ultima sia chiamata dalla norme di legge ad intermediarne i pagamenti ai sensi delle vigenti disposizioni di contabilità generale dello Stato (articoli 585 del R.C.G.S. di cui al R.D. n. 827/1924 e art. 10 del D.P.R. 367/1994).

Varie sono le criticità informative che caratterizzano l'integrazione tra dati contabili di bilancio e i dati inerenti alla gestione della tesoreria statale, *in primis* ci si riferisce alle modalità di esecuzione dei pagamenti dello Stato previste ai sensi dell'articolo 54 della L.C.G.S. di cui al R.D. n. 2440/1923 e 278 e seguenti del R.C.G.S. di cui al R.D. n. 827/1924. In via di estrema semplificazione, è possibile rinvenire nella gestione della cassa riferibile a stanziamenti iscritti in bilancio tre essenziali e distinte modalità di esecuzione del comando legislativo: i ruoli di spesa fissa; gli ordini di accreditamento e i mandati diretti. Con l'aggiunta della modalità di pagamento, del tutto peculiare, delle contabilità "speciali", su cui ci si soffermerà. Tralasciando, per economia di analisi, la prima e la terza modalità di esecuzione del pagamento, per cui la misura del flusso generato dal bilancio sulla tesoreria del settore statale può definirsi come il diretto e simmetrico riflesso della statuizione di spesa ivi prevista dalla previsione di cassa, occorre infatti segnalare che già con la seconda modalità di pagamento si realizza, mediante apposita delega ad un soggetto amministrativo individuato (il funzionario delegato), la separazione delle fasi di ordinazione e pagamento della spesa prevista in bilancio, ivi creandosi perciò uno iato temporale tra i momenti della competenza finanziaria (stanziamento e impegno) e quelli della esecuzione contabile (ordinazione e pagamento). Pur tuttavia, ferma restando la validità della netta separazione tra gestione di competenza e dei residui, anche in tal caso gli ordini di accreditamento assumono natura comunque di somme messe a disposizione ad un dato soggetto amministrativo (detto perciò ordinatore "secondario") ma che gestisce comunque risorse contabilizzate in bilancio. In definitiva, per i tipi di pagamento indicati, fatta eccezione per i flussi di pagamenti effettuati in conto "sospeso", previsti dall'ordinamento contabile in specifici casi, la dinamica dei flussi di cassa prodotta sulla tesoreria dal bilancio dovrebbe corrispondere o, comunque, almeno non oltrepassare, le previsioni di cassa iscritte in bilancio. Diverso è invece il caso delle aperture di c.d. "Contabilità speciali di tesoreria" che, ai sensi dell'articolo 585 del R.D. n. 827 del 1924, possono essere aperte anche in favore di funzionari (che, pertanto, rivestiranno la qualifica di Agenti contabili), prevedendole, la medesima legge di spesa, in relazione a particolari occorrenze. In tal caso, l'esecuzione della fase del pagamento degli stanziamenti iscritti in bilancio è rinviata, in quanto l'ammontare della spesa autorizzata "transita" su di una posizione contabile estranea alla disciplina di bilancio, che è collocata in tesoreria (come un normale conto corrente bancario) su cui i relativi flussi produrranno progressivamente i loro effetti.

Per tali gestioni, che concretizzano nei fatti gestioni "fuori" bilancio, la registrazione della "cassa" in termini di competenza finanziaria esaurisce il ciclo delle fasi della spesa al momento dell'accreditamento della somma sulla contabilità speciale di tesoreria con l'effetto che gli importi perciò stanziati risultano "pagati" in termini di bilancio, ma non sono ancora stati, in tutto o in parte, erogati dalla tesoreria. L'ampliarsi negli anni delle suddette modalità derogatorie di pagamento delle spese iscritte in bilancio, unitamente all'ampliarsi del perimetro delle gestioni di soggetti ed enti del settore statale vincolati alla gestione delle proprie disponibilità a valere della tesoreria dello Stato ha fatto sì che, progressivamente, si venisse ampliando il volume delle transazioni del settore statale e, al tempo stesso, si venisse svuotando di significatività, per l'andamento dei conti del settore, il bilancio dello Stato. La conseguenza che ne deriva è che la gestione di bilancio costituisce ormai solo parte della gestione del settore statale e che essa si presenta ora come componente "positiva" ora come componente "negativa" della formazione del fabbisogno annuale del settore statale, la cui lettura è possibile effettuare solo con notevole ritardo rispetto al periodo di riferimento e alla luce di numerosi dati anche non riflessi nel bilancio (cfr. XVI Legislatura, Senato della Repubblica, Servizio del Bilancio, [Elementi di documentazione n. 13](#), box "Il Bilancio dello Stato, il Settore statale e la Tesoreria" pagine 81-83).

Si rinvia anche alle riflessioni svolte in occasione dell'esame dell'[Atto del Governo sottoposto a parere parlamentare n. 290](#) della XVI legislatura – che aveva ad oggetto il decreto ministeriale concernente "la sperimentazione volta a realizzare il passaggio, nella predisposizione del bilancio annuale di previsione e degli altri documenti contabili dello Stato, dalla redazione in termini di competenza e cassa alla redazione in termini di sola cassa" (XVI Legislatura, Senato della Repubblica, Servizio del Bilancio, [Elementi di documentazione n. 41](#), integralmente dedicato al tema).

Va preliminarmente sottolineato che la questione centrale, attorno a cui si pongono tuttora le principali problematiche in termini di trasparenza dei raccordi tra gestione del bilancio dello Stato e flussi di tesoreria, consiste nella presenza, per l'appunto, di gestioni erariali tecnicamente definibili "fuori bilancio" – a valere di contabilità speciali o conti correnti di tesoreria – che sono però alimentate, integralmente o meno, con risorse provenienti dagli ordinari stanziamenti di spesa iscritti nel bilancio dello Stato.

In sintesi, la questione riveste portata in sé "problematica" dal momento che il transito di risorse dal bilancio a valere su conti di tesoreria, fa in modo che le medesime risorse non siano di fatto più monitorabili nei flussi di spesa, secondo le coordinate competenza/residui proprie della disciplina dei pagamenti disposti

a valere degli ordinari stanziamenti di bilancio.

In altri termini, la verifica dei flussi generati dagli stanziamenti di spesa per cui opera l'"accreditato" a valere di posizioni contabili di tesoreria (si ribadisce, gestioni materialmente "fuori" bilancio) non è possibile, se non attraverso la puntuale verifica delle movimentazioni registrate, nelle singole annualità, dalle specifiche contabilità di tesoreria che sono di volta in volta riferibili agli stanziamenti coinvolti.

Pertanto, stante la diffusa esigenza di conferire maggiore attendibilità alle evidenze di "cassa" incluse nel Rendiconto generale dello Stato – esigenze, peraltro, suffragate da analoghe problematiche avvertite relativamente alla fase *ex ante* di costruzione del bilancio di previsione, che hanno già condotto il legislatore all'introduzione dell'articolo 31-*bis* della legge di contabilità, in attuazione della Direttiva 2011/85/UE- si provvede all'introduzione dell'articolo 47-*bis*, ivi stabilendosi che anche in sede di Rendiconto generale dello Stato, debbano essere fornite, in un apposito Allegato (di cui lo schema allega le tavole 1 e 2), sia pure solo a fini conoscitivi, informazioni "quantitative" in merito alla funzione di intermediazione operata dalla tesoreria dello Stato sui pagamenti erogati a valere di stanziamenti iscritti nel bilancio dello Stato, con separata evidenza – ove necessario – in apposite Tabelle, dei flussi intermediati nel processo di spesa dalla tesoreria, rispetto ai flussi che sono pervenuti, direttamente, dal bilancio al sistema economico. Va segnalato, in proposito, che il Rendiconto generale dello Stato fornisce, con riferimento alla gestione di tesoreria dei flussi generati dal bilancio dello Stato, il solo prospetto del Movimento generale di Cassa dello Stato al 31 dicembre.

Un primo esame del prospetto Allegato consente la ricognizione puntuale delle informazioni che i prospetti di cui alle tabelle 1 e 2 consentiranno di fornire all'osservatore in merito al raccordo tra flussi registrati in pagamento *ex post* dal bilancio consuntivo per un dato esercizio ed effetti di spesa registrati invece dalla tesoreria statale per il medesimo anno.

*Si segnala che la tabella 1 allegata elenca soltanto le prime tre missioni del bilancio, per cui andrebbe chiarito se si tratti di elencazione soltanto esemplificativa ovvero tassativa. A tale proposito va segnalato che le posizioni contabili registrate nei conti di tesoreria per conto di altre amministrazioni statali – altre rispetto a quelle incluse nella tabella 1 – sembrerebbero numerose, per cui andrebbero anch'esse meglio specificate nel prospetto, sia pure per categorie omogenee di riferimento.*

Sulle gestioni di tesoreria operanti su contabilità speciali o su conti correnti riferibili a soggetti erariali si veda il Conto riassuntivo Tesoro al 30 novembre 2015. Cfr. IPZS, [Supplemento straordinario n. 1 alla Gazzetta Ufficiale n. 13 del 16 gennaio 2016](#), pagine 55-69.

Peraltro, le prime tre Missioni di spesa di bilancio sono tra quelle che sono maggiormente interessate dalla problematica delle gestioni di tesoreria, dal momento ivi sono richiamate le gestioni (Programmi) rispettivamente associate ad ambiti che, per la natura dei soggetti coinvolti o per motivi oggettivi connessi all'ambito degli interventi finanziati, l'ordinamento vigente associa ad una più o meno ampia autonomia contabile e di bilancio. In particolare, trattasi dei profili finanziari associabili alle risorse assegnate dal bilancio dello Stato agli organi costituzionali ed rilevanza costituzionale per la loro attività, per la gestione dell'amministrazione territoriale da parte del Ministero dell'interno, e al fine di provvedere al finanziamento delle autonomie territoriali, per cui il prospetto in parola dovrà produrre il dato di sintesi, recante il dato dei pagamenti avvenuti nell'anno, e registrati su conti di tesoreria, che siano comunque occorsi nelle risorse comunque a disposizione dei soggetti pubblici coinvolti, unitamente alla rappresentazione dei flussi che siano invece direttamente transitati, per i medesimi pagamenti, al sistema economico.

I citati elementi informativi dovranno essere inoltre completati dall'indicazione dei pagamenti avvenuti, da parte del bilancio dello stato, per la regolazione di flussi eventualmente generati dalla tesoreria statale per conto sempre degli ordinatori in argomento, e già registrati in conto "sospeso" nonché l'indicazione dei versamenti in conto entrata al bilancio dello Stato disposto sempre dai medesimi soggetti, ai sensi dell'articolo 17 delle Istruzioni generali sui servizi di Tesoreria di cui al [decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 29 maggio 2007](#).

La tavola 2 dovrà invece fornire i dati di sintesi relativi ai flussi di spesa meramente "intermediati" dal sistema di tesoreria statale, ovvero per cui le risorse risultino gestite su conti intestati ad altre amministrazioni dello Stato.

In tale sezione del documento, la rappresentazione dei dati è formulata con modalità bilanciante (entrate/uscite) in riferimento all'esercizio rappresentato, ed è articolata in riferimento allo specifico strumento contabile di gestione delle risorse.

In particolare, la legenda della prima colonna della tavola in questione reca l'elencazione delle tipiche gestioni di fondi di bilancio effettuate avvalendosi del sistema di tesoreria, ovvero i fondi c.d. di "rotazione" – come ad esempio quello di "attuazione delle politiche comunitarie" – e i fondi cd. di garanzia che sono prevalentemente accesi a misure di sostegno al credito alle imprese e alla ricerca, cui viene aggiunta un'altra tipologia che sarà identificata solo all'occorrenza, relativamente alle finalità specifiche di rappresentazione".

Sul piano tecnico, la componente delle entrate registrerà i versamenti avvenuti nell'anno dal bilancio dello Stato e da terzi soggetti, mentre, dal lato delle uscite, si evidenzieranno separatamente i girofondi in favore

di altri conti di tesoreria, i versamenti in conto entrata al bilancio dello stato ed i versamenti al sistema economico. Le risultanze così individuate verranno completate dalla evidenziazione del saldo di conto con riferimento al 31/12 dell'esercizio considerato.

*Sul punto, al fine di evidenziare la gestione dei flussi complessivamente intervenuti nel solo anno di riferimento sembrerebbe opportuno che il prospetto tabella 2 evidenziasse anche il dato del saldo della giacenza di partenza al 1 gennaio dell'esercizio per ciascuna delle gestioni considerate.*

**Tabella 1 – Pagamenti del bilancio dello Stato per missione e destinazione**

| Missioni   | Pagamenti su conti di tesoreria intestati a Amministrazioni dello Stato | Pagamenti su altri conti di tesoreria | Regolazione pagamenti in conto sospeso | Versamenti all'entrata del bilancio dello Stato | Pagamenti al sistema economico | TOTALE |
|--|---|---------------------------------------|--|---|--------------------------------|--------|
| 001_Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri                |   |                                       |  |   |                                |        |
| 002_Amministrazione generale e supporto alla rappresentanza generale di Governo e dello Stato sul territorio |   |                                       |  |   |                                |        |
| 003_Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali  |   |                                       |  |   |                                |        |

**Tabella 2 – Intermediazione della Tesoreria – Conti intestati ad amministrazioni dello Stato**

| (1) La tipologia residuale può essere ulteriormente ripartita per finalità di rappresentazione |                              | ENTRATE NEI CONTI |                |                                       | USCITE DAI CONTI                |  |               |                   |
|--|------------------------------|-------------------|----------------|---------------------------------------|---------------------------------|--|---------------|-------------------|
| Strutture di Ministeri   | Versamenti da Bilancio Stato | Altre Entrate     | TOTALE ENTRATE | Girofondi su altri conti di Tesoreria | Versamenti al sistema economico | Reversali a capitoli di Entrata del Bilancio | TOTALE USCITE | Giacenza al 31/12 |
| Fondi di rotazione   |                              |                   |                |                                       |                                 |  |               |                   |
| Fondi di garanzia  |                              |                   |                |                                       |                                 |  |               |                   |
| Altre tipologie di conti (1)   |                              |                   |                |                                       |                                 |  |               |                   |

### Articolo 8 (Copertura finanziaria)

L'articolo stabilisce che agli oneri derivanti dal presente decreto, pari ad euro 7.180.000 per l'anno 2016, ad euro 6.770.000 per l'anno 2017, ad euro 7.485.000 per l'anno 2018 e ad euro 1.500.000 a decorrere dall'anno 2019, si provvede a valere sulle risorse di cui all'[articolo 1, comma 188, della legge 23 dicembre 2014, n. 190](#).

La citata norma ha autorizzato la spesa di 5 milioni di euro per l'anno 2015, di 22 milioni di euro per l'anno 2016, di 19 milioni di euro per ciascuno degli anni 2017 e 2018 e di 4 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2019, espressamente per la realizzazione, la gestione e l'adeguamento delle strutture e degli applicativi informatici per la tenuta delle scritture contabili, indispensabili per il completamento della riforma del bilancio dello Stato di cui alla legge di contabilità:

In particolare:

- all'[articolo 40, comma 2, della legge n. 196 del 2009](#) laddove è prevista la delega in materia di revisione della struttura del bilancio dello Stato, nonché alle deleghe di cui all'articolo 1, commi 2, 5, 8 della [legge n. 89/2014](#) e all'[articolo 15 della legge 243/2012](#) in materie analoghe;
- all'[articolo 42, comma 1, della legge n. 196 del 2009](#) concernente la delega ora in esame, avente ad oggetto il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa;
- all'articolo 50, comma 2, riguardante la delega al Governo per l'adozione di un testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato e di tesoreria.

### Articolo 9 (Sperimentazione ed entrata in vigore)

Il **comma 1** prevede che il presente decreto si applica a decorrere dal 1° gennaio 2017 salvo quanto disposto dall'articolo 3 (riformulazione dell'articolo 34 della legge di contabilità relativo alle nozioni di impegno e pagamento), commi 1 e 2 e commi da 4 a 12, che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Il **comma 2** stabilisce che ai fini dell'attuazione dell'articolo 3 (Impegno e Pagamento), il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato avvia a partire dal 1°



ottobre 2016 una apposita sperimentazione della durata massima di un esercizio finanziario. I relativi termini, le modalità di attuazione e le tipologie di spesa interessate, sono definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Corte dei conti, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo. Il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Commissioni parlamentari competenti per materia e alla Corte dei conti un rapporto sull'attività di sperimentazione.

La relazione illustrativa afferma che l'articolo 9 costituisce attuazione della lettera e) dell'articolo 42, comma 1, della legge 31 dicembre del 2009, n. 196

## Senato: Servizio del bilancio (Elementi di documentazione n. 47) - Servizio studi (Dossier n. 296)

Camera: Atti del Governo n. 268

4 marzo 2016

|        |   |                                     |   |
|--------|---|-------------------------------------|---|
| Senato | Servizio Bilancio                       | SBilancioCU@senato.it - 066706-5790 |  SR_Bilancio |
|        | Servizio Studi                          | Studi1@senato.it - 066706-2451      |  SR_Studi    |
| Camera | Servizio Studi<br>Dipartimento Bilancio | st_bilancio@camera.it - 066760-9932 |  CD_bilancio |

La documentazione dei Servizi e degli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati è destinata alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari. Si declina ogni responsabilità per la loro eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge. I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

BI0316