

2002-2005 è stato recepito dal governo con la Finanziaria per il 2006. Con ciò sono state rimosse alcune distorsioni rilevate in sede di attuazione (relative, in particolare, ai criteri di calcolo del correttivo dimensionale e al trattamento del ex fondo perequativo previsto dalla legge 549/95), muovendo in direzione di una più lenta transizione al federalismo fiscale. Con l'assenso delle regioni sulla metodologia e sui dati da utilizzare per la predisposizione dei decreti per la definizione delle competenze regionali nel quadriennio 2002-2005, si sono poste le condizioni per la individuazione delle risorse da attribuire e per la corresponsione delle somme a saldo del meccanismo delle anticipazioni.

Anche la sentenza della Corte Costituzionale del 14 novembre 2005, numero 417, favorevole alle Regioni in riferimento ai vincoli posti alla dinamica della spesa di specifiche voci, ha riproposto il tema della definizione di un sistema di finanziamento e della revisione con urgenza del patto di stabilità interno. La Corte Costituzionale ha, infatti, ritenuto che le norme che fissano vincoli puntuali relativi a singole voci di spesa dei bilanci degli enti territoriali non costituiscano principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e che, pertanto, esse ledano l'autonomia finanziaria di spesa costituzionalmente garantita dall'articolo 119. Il legislatore statale può imporre vincoli agli enti autonomi, ma solo per ragioni di coordinamento della finanza pubblica connesse ad obiettivi nazionali. I vincoli debbono, inoltre, avere ad oggetto l'entità del disavanzo, lasciando agli enti ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa. Il ricorso a tetti di spesa è ammesso solo in via transitoria ed in vista degli specifici obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica perseguiti dal legislatore statale.

5. La manovra di bilancio per il 2006.

5.1. Nella Relazione quadrimestrale sulle leggi di spesa trasmessa al Parlamento all'inizio dello scorso mese di maggio la Corte ha analizzato la manovra di bilancio per il 2006 disposta con la Legge Finanziaria e i provvedimenti collegati. A tale relazione si rinvia per una puntuale valutazione dei singoli provvedimenti che compongono la manovra correttiva.

In termini generali, si deve rilevare che l'impianto della manovra ha subito rilevanti modifiche nel corso dell'esame parlamentare, con un effetto complessivo di rafforzamento degli interventi di contenimento del disavanzo pari a poco meno di 9 miliardi di euro.

Nell'ottobre scorso, la versione originaria della manovra rispondeva all'obiettivo di produrre effetti di contenimento del disavanzo pari allo 0,8 per cento del Pil, così da consentire di ricondurre, nel 2006, il rapporto indebitamento/Pil dal 4,6 per cento tendenziale al 3,8 per cento.

Fu, pertanto, messo a punto un complesso di interventi di contenimento che, sommando le minori spese e le maggiori entrate programmate, avrebbe dovuto assicurare circa 19 miliardi di euro, in modo da destinarne 11,5 (per l'appunto lo 0,8 per cento) alla riduzione del disavanzo tendenziale e circa 7,5 miliardi a maggiori spese indifferibili e ai cosiddetti "interventi espansivi". La dimensione della manovra appariva coerente con l'indicazione fornita dal Consiglio della UE che, nel luglio 2005, rilevava l'esistenza di una situazione di disavanzo eccessivo e richiedeva all'Italia di correggere strutturalmente l'indebitamento netto di 1,6 punti di Pil nel biennio 2006-07 (almeno la metà dei quali concentrati nel 2006).

Già all'inizio di ottobre, l'accertamento di una evoluzione tendenziale dei conti pubblici nel 2006 più negativa del previsto ha indotto il governo a predisporre (d.l. n. 203 "Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria") una prima integrazione della manovra correttiva: le misure di riduzione del disavanzo crescevano, infatti, da 11,5 a 16,2 miliardi (dallo 0,8 all'1,1 per cento del Pil).

La ragione di tale adeguamento era connessa all'evidenza – fortemente sottolineata dalla Corte nella ricordata audizione – di un grave ritardo nella realizzazione del programma di dismissioni immobiliari. Con una nota del 28 ottobre, il Ministero dell'economia ha, infatti, corretto la previsione a legislazione vigente per il 2006, riducendo di 5 miliardi (da 6 a 1 miliardo) la stima delle dismissioni precedentemente accolta. Conseguentemente – al fine di mantenere immutato l'obiettivo programmatico di indebitamento netto (3,8 per cento in rapporto al Pil) – è stato necessario "emendare" il disegno originario della manovra, prevedendo correzioni aggiuntive pari a circa lo 0,3 per cento del Pil.

La correzione integrativa, destinata soprattutto a compensare i 5 miliardi di minori cessioni di immobili, è stata congegnata con una prevalenza di maggiori entrate (circa 2,5 miliardi di euro) derivanti dalla riduzione di aree di erosione ed elusione (ammortamento dell'avviamento, leasing immobiliare, minusvalenze da concambio ecc.), con minori spese pari a 1,5 miliardi connesse alla riduzione degli apporti al capitale sociale delle ex imprese pubbliche (FF.SS. e ANAS) e, infine, con il computo di circa 1 miliardo di dividendi ENEL e ENI di pertinenza della Cassa DD.PP.

Una successiva ulteriore correzione della manovra era, poi, decisa nell'ambito di un intervento prevalentemente diretto a consentire il rispetto nel 2005 del parametro di indebitamento netto concordato con l'Unione europea (4,3 per cento in rapporto al Pil). Le misure in esame, adottate con d.l. n. 211 "Misure urgenti per il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica...", riguardano una ulteriore riduzione delle dotazioni dei Ministeri per la categoria dei consumi intermedi e nuove procedure per accelerare le dismissioni immobiliari. Il

d.l. n. 211, assorbito poi nel d.l. n. 203 – e, quindi, convertito con la legge n. 248/05 – produce, anche sui conti del 2006, effetti valutati in circa 4 miliardi di euro.

5.2. L'impianto definitivo della finanziaria e della legge di conversione del d.l. n. 203/05 – come emerge dai testi licenziati dal Parlamento – si è ulteriormente modificato in sede di emendamenti parlamentari, nel senso di un rafforzamento degli interventi di contenimento del disavanzo.

Nell'ultima fase di messa a punto dei provvedimenti in sede parlamentare è, infatti, prevalso l'intendimento di rendere più solide le prospettive del percorso di rientro degli squilibri dei conti pubblici, alla luce delle raccomandazioni emerse in sede europea.

Il Governo ha, pertanto, deciso – in occasione dell'Aggiornamento del Programma di stabilità (dicembre 2005) – di proporre un più ambizioso obiettivo di disavanzo, fissando per il 2006 al 3,5 per cento (in luogo del 3,8 precedente) il rapporto indebitamento netto/Pil e all'1,3 per cento il rapporto avanzo primario/Pil.

Ne è, conseguentemente, derivata la necessità di aggiustare ancora la manovra correttiva dell'evoluzione tendenziale: il complesso delle misure di contenimento è stato, definitivamente, portato a quasi 28 miliardi di euro (si veda la tavola b), ben 9 miliardi oltre l'importo originario previsto nel disegno di legge oggetto dell'audizione parlamentare dell'ottobre scorso e circa 4 miliardi oltre l'importo definito in sede di Relazione Previsionale e Programmatica.

Poco più di 20 miliardi (pari all'1,4 per cento del Pil) sono destinati alla riduzione del disavanzo tendenziale, mentre permangono i 7,6 miliardi di interventi espansivi (comprensivi, peraltro, di voci assai poco omogenee, tra le quali spiccano eccedenze di spesa di importi non trascurabili).

Nella versione definitiva, le misure di incremento delle entrate vedono aumentare la propria incidenza, raggiungendo il 39 per cento della manovra totale: da 4,7 miliardi del disegno originario esse assommano ora a quasi 11 miliardi di euro.

I principali “nuovi interventi” introdotti nella fase finale dell'approvazione parlamentare si riferiscono, sul fronte delle entrate, alla c.d. “Programmazione fiscale” e all’“Adeguamento fiscale” per i periodi d'imposta 2003 e 2004, ciascuno dei quali dovrebbe assicurare, secondo le stime governative, circa 1 miliardo di euro nel 2006. Altri 500 milioni di euro sono imputati al gettito dell'imposta sostitutiva sulla cessione di fabbricati ed importi minori ad ulteriori misure di prelievo.

Al rafforzamento della manovra concorre anche un più limitato ricorso a misure aggiuntive di contenimento della spesa, che sono stimabili in circa 1,5 miliardi di euro. Va

osservato che la stretta aggiuntiva appare concentrata sulla spesa in conto capitale, mentre resta sostanzialmente immutato l'impianto dell'azione sulla spesa corrente (consumi intermedi, patto di stabilità interno e spesa sanitaria) già definito nel disegno originario. In conclusione, i provvedimenti di contenimento della spesa corrente dovrebbero assicurare, nel 2006, circa 10 miliardi di risparmi, pari al 37,5 per cento della manovra lorda, mentre la riduzione della spesa in conto capitale passerebbe da poco più di 3 miliardi del disegno originario agli oltre 6,5 miliardi, pari al 23,5 per cento, della versione definitiva.

Analizzando la distribuzione dei "tagli" programmati, si osserva che circa il 62 per cento della manovra sulla spesa riguarda le uscite delle Amministrazioni centrali, con una larga prevalenza dei tagli alle spese di investimento, mentre il contenimento delle spese delle Amministrazioni locali è concentrato nei settori della sanità (per quasi il 40 per cento) e degli interventi in campo non sociale (più del 50 per cento).

5.3. La manovra per il 2006 si appoggiava su un quadro di riferimento macroeconomico e di finanza pubblica che è stato oggetto di ampie revisioni nella recente Relazione trimestrale di cassa e successivamente nella verifica dello stato dei conti pubblici affidata ad una Commissione di esperti (*due diligence*).

Nella RTC, l'adozione di obiettivi meno impegnativi di disavanzo (3,8 invece del 3,5 per cento in rapporto al Pil) e, soprattutto, di avanzo primario (0,6 invece di 1,3 per cento in rapporto al Pil) discendeva da una crescita economica ancora più bassa delle precedenti previsioni e da un consuntivo 2005 di finanza pubblica che proiettava sul 2006 una spesa corrente più elevata.

La realizzazione di tale obiettivo era, altresì, condizionata al pieno esplicarsi degli effetti assegnati nella "finanziaria" per il 2006 ai provvedimenti di contenimento dell'indebitamento netto.

L'analisi condotta dalla Corte sulla finanziaria per il 2006 – e presentata con la citata Relazione quadrimestrale sulle leggi di spesa – muove da una riconsiderazione delle proiezioni tendenziali di finanza pubblica, che costituiscono la base di riferimento delle correzioni richieste.

Da tale analisi sono emersi alcuni punti critici che hanno indotto la Corte a ritenere non esente da rischi di sottostima il quadro 2006 prospettato dalla Rrc.

In particolare, sembravano alla Corte sottovalutate le previsioni relative alle spese di personale (per la comprovata difficoltà di attivare strumenti di controllo effettivo dei fattori "extracontrattuali"), alla spesa corrente delle Amministrazioni locali e alla spesa sanitaria.

Gli esiti della operazione di “*due diligence*” resi noti il 6 giugno scorso confermano i dubbi espressi dalla Corte, estendendo, anzi l’area delle proiezioni a rischio. La ricognizione effettuata in tale occasione ha ridefinito in senso peggiorativo il quadro tendenziale di finanza pubblica ponendo le condizioni per un ulteriore rafforzamento della manovra correttiva per il 2006.

In attesa delle scelte del governo in materia la Corte non può che confermare nelle grandi linee il giudizio già espresso sull’impianto della manovra approvata dal Parlamento.

Quanto alla valutazione di efficacia delle misure correttive, con la finanziaria per il 2006 si ripetono i tentativi di riduzione dei consumi intermedi e delle spese in conto capitale delle Amministrazioni centrali, aree di spesa già fortemente aggredite con le manovre correttive degli anni precedenti.

In particolare, con riguardo ai consumi intermedi i risparmi ottenuti con gli “sbarramenti a valle” fissati dal decreto taglia-spesa del 2002 e dal d.l. 168 del 2004 si sono rivelati non duraturi, determinando fenomeni di recupero dei livelli di spesa precedenti e patologie gestionali (quale l’acquisizione di beni e servizi non sorretta dall’assunzione dei relativi impegni), con il conseguente ricorso ad atti di riconoscimento di debito o alla copertura ex post delle obbligazioni contratte. L’innovazione introdotta, già nel 2005, con la “regola del 2 per cento” sembra aver corretto queste distorsioni, in virtù di una modalità applicativa cui si farà cenno più avanti.

Come si è già accennato, una impostazione più attenta ad affrontare i fattori di espansione della spesa sembra emergere anche dalle norme che riguardano il controllo della spesa di personale: limitazioni severe sono, infatti, previste all’impiego di risorse destinate all’alimentazione dei numerosi extracontrattuali (in primo luogo, la contrattazione integrativa) che sono la causa principale del superamento degli obiettivi programmatici.

Meno permanenti appaiono i tagli agli investimenti fissi e ai trasferimenti in conto capitale che – essendo in buona parte costruiti come limitazione dei pagamenti e dei tiraggi di tesoreria – non possono che tradursi in un mero rinvio della spesa agli esercizi successivi.

Con riferimento al Patto di stabilità interno per Regioni ed enti locali, al quale è affidata una quota consistente della manovra correttiva per il 2006, la Legge Finanziaria modifica la precedente disciplina, prevedendo tetti differenziati tra enti e per tipologia di spesa.

Sulla entità dei risultati attesi pesa, soprattutto nel caso delle Amministrazioni degli enti locali, la particolare severità dell’aggiustamento richiesto: la riduzione rispetto al dato tendenziale si applica, nel caso di queste Amministrazioni, ad oltre il 52 per cento della spesa corrente.

La correzione prevista è, inoltre, quantificata in relazione ad un tendenziale costruito su uno scenario ottimistico, con tassi di crescita della spesa corrente inferiori (sia nel caso dei Comuni che delle Regioni) a quelli stessi previsti con il Patto dello scorso anno (incrementi rispetto al 2005 dell'1,1 per cento nel caso degli Enti locali e del 1,6 per cento in quello delle Regioni). Ciò mentre i più recenti dati disponibili indicano, per il complesso delle Amministrazioni locali, incrementi della spesa corrente ben superiori al 2 per cento (+4,9 per cento).

Al di là di quanto può osservarsi in termini di quantificazioni, si conferma in ogni caso, anche in questa nuova impostazione del Patto, la valutazione, più volte espressa dalla Corte, che livelli di variazione predefiniti e automatici non possano considerarsi sostitutivi di sistemi basati su una più stringente responsabilità fiscale di entrata e di spesa; forte è infatti il rischio di inserire elementi distorsivi nell'operare degli enti territoriali senza un effettivo e duraturo beneficio per la finanza pubblica.

Un altro importante capitolo della manovra è costituito dalle disposizioni dirette a conseguire risparmi in materia di spesa sanitaria. La relazione tecnica quantifica per il comparto sanitario un aggiustamento, rispetto al tendenziale, pari a 2.500 milioni. Nonostante la persistenza di margini per una riduzione delle inefficienze e per un più appropriato utilizzo delle strutture di ricovero, tale obiettivo appare di non facile realizzazione. I risultati del 2005, la continua revisione al rialzo dei dati degli esercizi precedenti che ha visto i costi (e il disavanzo) relativi al 2004 a consuntivo rivisti in crescita di quasi 3 miliardi di euro (rispetto al dato diffuso ad inizio 2005, i costi dell'esercizio sono passati da 89 a quasi 92 miliardi di euro), rendono il quadro tendenziale alla base della manovra per la sanità incerto e suscettibile di ulteriori peggioramenti, anche oltre quelli già previsti nella Relazione trimestrale di cassa (la stima della spesa è stata rivista in crescita dello 0,1 per cento del Pil). La tenuta dei conti sanitari non può essere affidata esclusivamente a misure correttive dal lato delle entrate. In alcune realtà territoriali sono finora mancati segnali concreti di un reale superamento delle cause di generazione dei disavanzi. Le tensioni, che riguardano in prospettiva tutte le Regioni, richiedono una attenta valutazione dell'adeguatezza delle risorse rispetto ai livelli di assistenza garantiti e il superamento delle incertezze legate al sistema di finanziamento.

Sul fronte delle entrate, la manovra per il 2006 punta ad allargare le basi imponibili, soprattutto con interventi anti-erosione ed anti-elusione, ma anche contrastando sommerso ed evasione fiscale e contributiva, coinvolgendo a tal fine nell'azione di contrasto anche Comuni, Province e Regioni e prevedendo a loro favore una quota parte delle maggiori entrate riscosse.

Per quanto riguarda quest'ultimo obiettivo, il riemergere, in sede di maxi-emendamento, di importanti interventi aggiuntivi in materia di concordato preventivo e condono (si tratta delle misure definite "Programmazione fiscale" e "Adeguamento degli anni 2003 e 2004") solleva perplessità, con riguardo all'osservazione già avanzata dalla Corte nell'audizione di ottobre, laddove si sosteneva che "come peraltro risulta anche dall'esperienza concreta della stessa Amministrazione finanziaria, il flusso dei versamenti correlati all'attività di accertamento e controllo (ivi compresi, quindi, quelli – fra i più consistenti – relativi all'accertamento con adesione) è strettamente legato al convincimento degli obbligati che sia da escludersi la probabilità di nuovi provvedimenti di sanatoria". Vi è il rischio, in altri termini, che la riproposizione di forme di condono fiscale pregiudichi sia le prospettive di gettito connesse ai normali adempimenti dei contribuenti sia l'esito dell'azione ordinaria tesa al recupero delle aree di evasione.

Capitolo II

Ordinamento contabile

1. Lo stato di attuazione delle leggi di riforma dell'ordinamento contabile.
2. Profili evolutivi.
3. Le procedure parlamentari e la sessione di bilancio. Il ruolo della Corte dei conti in funzione di ausiliarietà e di apporto collaborativo (referti specifici e audizioni).
4. Legge finanziaria: i problemi aperti.

1. Lo stato di attuazione delle leggi di riforma dell'ordinamento contabile.

1.1. Con la legge n. 94/1997 si è cercato un nuovo punto di equilibrio per conciliare le esigenze di natura gestionale e quelle di carattere conoscitivo, legate all'area del bilancio dello Stato. Alla base c'era il disegno di migliorare l'informazione sullo stato dei conti pubblici e di agevolare una più ponderata deliberazione parlamentare sui documenti di bilancio.

L'intento era anche quello di porre in evidenza la rappresentazione delle scelte annuali di *fiscal policy* e dei connessi flussi finanziari, allo scopo, da un canto, di offrire al decisore politico strumenti per governare al meglio la destinazione delle risorse allo stato disponibili a fronte di esigenze crescenti; dall'altro, di permettere al Parlamento di valutare, sia *in itinere* che *ex post*, il conseguimento degli obiettivi strategici stabiliti all'inizio dell'esercizio finanziario.

L'impatto della legge è stato poco significativo e, soprattutto, non ha prodotto i risultati attesi sul tema cruciale del raccordo tra bilancio dello Stato, settore statale e conto della Pubblica amministrazione, come anche le recenti vicende dei conti del 2005 sembrano evidenziare.

Il recupero di credibilità dei conti pubblici si gioca in misura rilevante sulla trasparenza dei criteri di costruzione del bilancio a legislazione vigente (e del quadro tendenziale di finanza pubblica), che costituisce il parametro su cui impostare la manovra correttiva annuale.

Su questo tema la Corte ha più volte richiamato l'attenzione, auspicando l'approntamento di specifiche relazioni tecniche sulla quantificazione degli oneri dei più rilevanti aggregati di spesa. Tale richiamo è rimasto finora sostanzialmente senza seguiti apprezzabili e le scarse e generiche indicazioni contenute nel progetto di bilancio annuale (e nel quadro tendenziale di finanza pubblica) non possono essere ritenute soddisfacenti. Il bilancio a legislazione vigente presentato al 30 settembre fornisce un quadro di partenza non esauriente e offre scarsi elementi di valutazione sui margini di manovra esistenti per una diversa allocazione delle risorse. Per consentire lo svolgimento di un più approfondito esame del documento potrebbe essere utile ripristinare la data del 31 luglio prevista dalla precedente normativa.

Le lacune conoscitive relative alla fase della formazione del bilancio dipendono anche dalla struttura del documento contabile, interessata da non poche innovazioni in sede di riforma. In prosieguo questo tema formerà oggetto di specifico approfondimento e verranno formulati suggerimenti per migliorare la classificazione e la struttura del bilancio.

1.2. Il problema di chiarezza espositiva e di significatività dei documenti contabili, a ben vedere, riguarda la stessa impostazione della fondamentale legge n. 94/1997.

Infatti dopo la riforma della Pubblica amministrazione introdotta dalla legge delega n. 421/1992 e dal successivo decreto legislativo n. 29/1993 (oggetto di ulteriori integrazioni e modificazioni), si è posto il problema di dare visibilità, anche in termini finanziari, agli obiettivi da realizzare nel breve e nel medio periodo e di apprestare gli strumenti per il governo della finanza pubblica, introducendo le necessarie modifiche all'impianto legislativo avviato dalle leggi n. 468/1978 e n. 362/1988.

Il dilemma in cui si è venuto a trovare il legislatore è stato quello di optare fra un modello che privilegiasse l'impostazione per "centri di responsabilità", mettendo il fuoco dell'attenzione sul "gestore" del pubblico denaro, e un sistema che individuasse come uniche invarianti le c.d. politiche pubbliche, per evitare che le trasformazioni organizzative, sempre possibili anche in corso d'anno, potessero alterare, a consuntivo, la chiarezza delle scritture contabili.

Di tale incertezza di fondo ha risentito, in primo luogo, la stesura del testo legislativo (legge n. 94/1997), che evidenzia una marcata asimmetria tra la predisposizione del bilancio di previsione, incentrato sulle unità previsionali di base, e la costruzione del conto consuntivo, che privilegia l'incrocio tra la classificazione per funzioni-obiettivo (peraltro sottratta al voto

parlamentare) e quella per unità previsionali di base, suddivisa, in modo da consentire la valutazione economica e finanziaria delle risultanze di entrata e di spesa in relazione agli obiettivi stabiliti, agli indicatori di efficacia e di efficienza ed agli scopi delle principali leggi di spesa.

Ma anche nel faticoso passaggio dal disegno legislativo alla prassi, la qualità dei dati da impostare per funzioni è stata, e in parte permane, di scarsa significatività, a causa della persistenza di logiche meramente operative del bilancio, che hanno privilegiato l'impostazione della gestione dei flussi finanziari secondo un modello ancorato al disegno organizzativo – che evoca, e nella sostanza ripropone, quello tradizionale per rubriche *ante* riforma – piuttosto che quello concepito secondo l'impostazione per funzioni.

1.3. A distanza di circa un decennio le novità recate dalla legge n. 94/1997 sono pressoché sterilizzate e ne risultano depotenziati gli effetti in ordine al governo della finanza pubblica e alla misurazione dei risultati in termini di attuazione delle politiche pubbliche.

In particolare, le unità previsionali di base, nell'esperienza applicativa, non corrispondono alle attese del legislatore e non hanno fin qui assicurato una effettiva ottimizzazione del processo di bilancio, quale strumento delle scelte da adottare in sede parlamentare. Né la classificazione per centri di responsabilità – che in qualche modo, come si è detto, si richiama alla precedente classificazione amministrativa per rubriche – è in grado di assicurare un più trasparente processo decisionale. Nella sostanza il bilancio dello Stato continua ad essere gestito prevalentemente, se non esclusivamente, sulla base dei capitoli, che per la loro larga disomogeneità finiscono per pregiudicare la leggibilità dei conti. Delle medesime carenze soffre, a livello conoscitivo, anche la classificazione della spesa per funzioni-obiettivo.

La valorizzazione del rendiconto generale dello Stato, delineata dall'art. 13 del decreto legislativo n. 279/1997, si risolve di fatto in una mera enunciazione. Ciò dipende anche dalla ricordata asimmetria, sotto questo profilo, tra bilancio preventivo e consuntivo che riduce, a partire dallo stesso disegno riformatore, la possibilità di una effettiva valutazione parlamentare sugli esiti gestionali dell'anno di riferimento, collegati all'attuazione delle politiche pubbliche. L'efficacia dell'attività di valutazione sui risultati della gestione annuale è condizionata, per altro verso, dalla perdurante inadeguatezza, soprattutto per taluni ministeri, delle note preliminari e delle direttive generali dell'azione amministrativa, nonostante l'azione di stimolo svolta dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato. Al riguardo mette conto ricordare che, per superare tali profili di criticità, il comma 171 dell'articolo unico della legge finanziaria

2006 stabilisce che nelle note preliminari della spesa sono indicate le misure adottate a seguito delle valutazioni della Corte dei conti.

Il dato di partenza della riforma era quello di aumentare il grado di significatività economica del bilancio stesso: su questo versante l'obiettivo è stato solo parzialmente realizzato e, pertanto, sono rimaste in gran parte disattese le esigenze di un migliore raccordo con gli altri aggregati di finanza pubblica. Del resto il sempre più stretto legame della finanza nazionale con l'ordinamento comunitario e, in particolare, l'esigenza di rispettare i vincoli del Patto di stabilità e di crescita imporrebbero un più marcato e sostanziale allineamento della nostra contabilità alle impostazioni del sistema europeo di conti pubblici (SEC'95), basato sui dati della contabilità nazionale.

E' mancata, d'altra parte, la integrale e generale revisione della normativa contabile – prevista dalla stessa legge 94/1997 – essenziale per sviluppare gli elementi di una nuova contabilità pubblica coerente con gli obiettivi della riforma.

1.4. Il processo di ridimensionamento del bilancio dello Stato è un fenomeno di lunga durata, che risale alla fine degli anni settanta. Ciò anche perché sono rimaste praticamente inoperanti le statuizioni che, a partire dalla legge n. 468/1978, ne prevedevano un collegamento con il settore pubblico allargato. E' noto che il bilancio dello Stato non costituisce più il baricentro della finanza pubblica e nel nuovo assetto di tipo federale che si sta delineando è destinato ad una ulteriore marginalizzazione rispetto al conto consolidato della pubblica amministrazione, decisivo per l'osservanza dei parametri europei. Nel nuovo contesto emerge l'esigenza di una rivisitazione della decisione di bilancio e degli stessi contenuti della legge finanziaria, al fine di acquisire il quadro complessivo del conto della pubblica amministrazione all'interno dei documenti fondamentali per la deliberazione parlamentare.

Sotto altro profilo, in tempi più recenti, i limiti di significatività del bilancio di previsione (e del rendiconto) si sono accentuati sotto la spinta di ripetute manovre restrittive che – pur ispirate ad indiscutibili necessità di contenimento della spesa – hanno di fatto inciso sul principio dell'annualità del bilancio, determinando anche lo slittamento di oneri sui bilanci degli anni successivi. Si è consolidata, per tale via, la presenza delle regolazioni contabili e debitorie, che da anni si muovono in un circuito gestionale separato e producono la perdita di visibilità degli effettivi andamenti di pertinenza dell'esercizio.

Al consolidato fenomeno delle regolazioni contabili e debitorie si è affiancato negli ultimi anni l'emergere delle cosiddette "eccedenze di spesa", derivanti dal superamento degli stanziamenti di bilancio legati ad alcune leggi di spesa. Le risultanze formali del rendiconto

generale dello Stato non esprimono più l'effettivo andamento della gestione annuale; i dati di consuntivo incorporano vicende gestorie relative ad esercizi pregressi e non riportano oneri che, per la carenza di mezzi finanziari, troveranno evidenziazione solo negli esercizi successivi (e nel limite delle misure specificamente predisposte, ai sensi dell'art. 11, comma 3, *i-quater* della legge n. 468/1978, e successive modificazioni). La copertura di tali eccedenze in sede di legge finanziaria segna un apprezzabile miglioramento rispetto alla precedente situazione in cui le maggiori occorrenze trovavano solo formale sistemazione nel provvedimento di assestamento, determinando così una alterazione degli equilibri di bilancio.

Il fenomeno resta, tuttavia, preoccupante ed evidenzia il permanere di una inadeguata quantificazione degli oneri all'atto della predisposizione delle leggi di spesa e, soprattutto, di quelli successivamente introdotti in sede parlamentare.

D'altronde, la rappresentatività del bilancio è ulteriormente attenuata dalla tendenza in atto a spostare la spesa di investimento su canali paralleli (come la Cassa Depositi e Prestiti) o dall'eccessivo ricorso alla gestione di tesoreria, che finisce per incidere in taluni casi sulla congrua quantificazione degli stanziamenti annuali di competenza.

Nel corso degli ultimi anni, per il combinato effetto delle manovre correttive infrannuali e delle disposizioni recate dalle leggi finanziarie, si è venuto registrando un allargamento dell'area delle variazioni di bilancio legato all'istituzione di una serie sempre più diffusa di fondi nell'ambito delle singole amministrazioni. La tendenza alla flessibilizzazione delle variazioni di bilancio è in linea di principio condivisibile; essa deve peraltro sempre conciliarsi con una corretta quantificazione iniziale delle risorse finanziarie e con l'esigenza di una sistematica rappresentazione dei movimenti effettuati in corso di anno, da evidenziare nell'ambito del rendiconto generale dello Stato. Se da un lato, le variazioni compensative – ora estese fino ai macroaggregati di bilancio – rappresentano uno strumento utile per favorire l'attività gestionale, possono, dall'altro, essere indice di una carente programmazione finanziaria e rischiano di mettere in crisi – oltre certi limiti – lo stesso impianto decisionale varato dal Parlamento. In tale scenario permane (ed anzi si amplia) il margine di manovra e di regolazione della spesa in capo al Ministero dell'economia⁽¹⁾.

Sul lato delle entrate – per il quale è ancora sostanzialmente adottato lo schema classificatorio vigente prima del SEC'95, ad eccezione del passaggio degli introiti per sanzioni ed interessi dalle entrate tributarie a quelle extratributarie – i problemi di significatività dei dati

¹ E' da evidenziare, peraltro, la novità legislativa costituita dall'art. 18, comma 20, della legge di bilancio per il 2006, che attribuisce alla Corte il controllo delle variazioni compensative fra capitoli appartenenti a diverse unità previsionali di base dello stesso stato di previsione.

sono per ora meno rilevanti rispetto al comparto della spesa. I problemi di raccordo con il conto della Pubblica amministrazione sono destinati ad accrescersi con l'effettivo avvio del federalismo fiscale. Non poche sono, peraltro, le questioni di osservanza dei principi contabili, di attendibilità e di rappresentatività dei dati anche sul versante delle entrate. Le principali anomalie sono rappresentate dalle regolazioni contabili – che finiscono per togliere visibilità agli effettivi andamenti annuali – e dal ruolo sostanziale oggi impropriamente giocato dal bilancio di cassa (al quale si riconnettono una non realistica quantificazione degli accertamenti e una sovrastima dei residui attivi). La gran parte dei residui esposti nel rendiconto risulta praticamente inesigibile; dovrebbero essere, in ogni caso, adottati criteri più stringenti per la loro cancellazione dal bilancio. Ciò finisce anche per incidere sulle reali risultanze del conto dei residui (e sul relativo saldo), che nella parte passiva – nonostante il finora mancato ridimensionamento dei residui di stanziamento – riflette, invece, per la quasi totalità, impegni effettivi cui occorre far fronte con i pagamenti.

Per tale via si creano le condizioni per ulteriori squilibri nei futuri andamenti di bilancio.

2. Profili evolutivi.

2.1. Alla critica situazione dei documenti contabili dello Stato si aggiunge, come si è accennato, il complesso tema del raccordo tra bilancio dello Stato, settore statale e conto della pubblica amministrazione, tema che, ancora più di quanto avvenisse prima della legge costituzionale n. 3/2001, nel mutato assetto costituzionale in senso federale della Repubblica, attende ancora un convincente approfondimento, tenuto conto degli intuibili limiti informativi dei soli documenti contabili riferiti al bilancio statale.

A questo riguardo, è ben vero, come evidenziato dalla Corte costituzionale (sent. n. 282/2002), che il nuovo Titolo V è complessivamente di diretta ed immediata applicazione da parte delle Regioni e degli Enti locali, posto che sono le stesse Regioni, nell'esercizio della loro potestà legislativa, che possono attingere i principi fondamentali in materia di "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" dall'ordinamento generale positivamente vigente. Tuttavia, proprio in ragione delle accennate ambiguità che ancora inficiano l'ordinamento contabile dello Stato sarebbe auspicabile il responsabile esercizio, da parte di quest'ultimo, del necessario coordinamento tecnico tra Stato e Regioni. In tal modo le Regioni verrebbero poste in condizione di elaborare nella predetta materia di legislazione concorrente, sulla base dei principi fondamentali, un'adeguata normativa di dettaglio, per consentire una più agevole ricomposizione delle risultanze contabili delle diverse entità in cui si articola la Repubblica, anche in considerazione dell'ineludibile esigenza di dare tempestivamente conto al

Parlamento, oltre che alla Commissione europea, del livello di rispetto dei vincoli concordati in sede comunitaria.

E non può non aggiungersi che per un'adeguata conoscibilità e funzionamento del sistema dei conti pubblici occorre che lo Stato, altrettanto responsabilmente, eserciti l'altra funzione, prevista dall'art. 117, secondo comma, lettera *r*) Cost., quella di "coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale", che, come rilevato dalla stessa giurisprudenza costituzionale, si intreccia con la prima e in un certo senso ne condiziona il buon esito, posto che solo tecniche omogenee di rilevazione, rappresentazione e trasmissione dei dati, costituiscono garanzia di razionalità e coerenza del sistema, oltre che di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa.

2.2. Il discorso fin qui svolto può utilmente concludersi con osservazioni riguardanti la struttura del bilancio. Al riguardo la Corte rileva che gli obbiettivi di semplificazione e di trasparenza che si volevano conseguire con la riforma approvata con la legge n. 94/1997 sostanzialmente non sono stati raggiunti.

Com'è noto, la citata legge ha introdotto nel nostro ordinamento contabile un sistema di approvazione del bilancio di previsione di tipo binario: da una parte quello politico, approvato, come prescrive la Costituzione, dal Parlamento, dall'altra quello amministrativo, adottato con un provvedimento del Ministro dell'economia e delle finanze. Tale impostazione rispondeva, peraltro, al principio di separazione tra indirizzo politico e amministrazione. Lo scopo era quello di semplificare e rendere più significativa la decisione parlamentare su aggregati di entrata e di spesa dimensionalmente più significativi, rispetto all'unità elementare del bilancio in vigore prima della riforma (il capitolo), e quantitativamente ridotti. A tal fine l'art. 2 della legge n. 468/1978, come sostituito dalla legge n. 94/1997, prevede che "il progetto di bilancio annuale di previsione è articolato, per l'entrata e per la spesa, in unità previsionali di base, stabilite in modo che a ciascuna unità corrisponda un unico centro di responsabilità amministrativa, cui è affidata la relativa gestione. Le unità previsionali sono determinate con riferimento ad aree omogenee di attività, anche a carattere strumentale, in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun Ministero".

La verifica dell'attuale articolazione delle poste della legge di bilancio dimostra che la prevista corrispondenza tra centri di responsabilità amministrativa e unità previsionali di base è stata completamente disattesa. Dalla tabella allegata al presente capitolo, infatti, emerge che la legge di bilancio 2005 è articolata in 145 Centri di Responsabilità e in 1.672 unità previsionali di base.

I dati sopra riportati non solo evidenziano la mancata corrispondenza tra centri di responsabilità amministrativa e unità previsionali di base, ma mostrano, altresì, una notevole frammentazione degli stati di previsione della spesa in una pluralità di unità elementari (le c.d. unità previsionali di base) che hanno perso del tutto il riferimento alle “aree omogenee di attività”.

2.3. Un'altra significativa riforma introdotta dalla legge n. 94/1997, per ciò che attiene alla struttura del bilancio, è la ripartizione delle spese dello Stato in “funzioni-obiettivo”, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini.

La Corte ritiene che l'attuale articolazione delle funzioni-obiettivo sia inidonea a descrivere compiutamente le politiche pubbliche di settore svolte nell'ambito delle singole amministrazioni. Dette funzioni-obiettivo, infatti, risultano, nella pratica operativa, sostanzialmente inutilizzate e, così come allo stato delineate, scarsamente utilizzabili nell'ottica del miglioramento della trasparenza delle finalizzazioni di spesa che il legislatore del 1997 si prefiggeva.

2.4. La Corte ritiene, quindi, improcrastinabile l'avvio di una profonda riforma dell'articolazione del bilancio (e, quindi, del rendiconto) che si ispiri anche alle più significative esperienze straniere. In particolare, un valido esempio di impostazione del bilancio potrebbe essere offerto dalla metodologia introdotta in Francia dalla *loi organique* del 2001 per “missioni e programmi”. Questa sembra tendenzialmente consentire, da una parte, una più agevole definizione delle principali politiche pubbliche alla cura delle quali le singole amministrazioni sono preposte, dall'altra, una più precisa individuazione dei principali programmi di acquisizione delle entrate e di erogazione delle spese. Un'impostazione di tal genere, peraltro, oltre a permettere la modulazione delle risorse nel singolo esercizio finanziario, offrirebbe anche un utile strumento dinamico per le correzioni dei programmi di spesa a carattere pluriennale. In ultimo, ma non per questo meno importante, va evidenziato che con una struttura di bilancio siffatta sarebbe più agevole affiancare alla contabilità finanziaria gli strumenti di contabilità economico-patrimoniale e i misuratori dei risultati della gestione (indicatori di *performances*).

Al riguardo potrebbe essere utile, anche sulla base di precedenti esperienze, verificare sperimentalmente le ipotesi di riagggregazione delle poste di bilancio, e ciò sia tenendo conto

delle esigenze operative delle amministrazioni di spesa, sia della necessità di raccordo della finanza pubblica attraverso i diversi livelli di governo (centrale, regionale e locale).

3. Le procedure parlamentari e la sessione di bilancio. Il ruolo della Corte dei conti in funzione di ausiliarità e di apporto collaborativo (referti specifici e audizioni).

3.1. Le vicende delle ultime sessioni di bilancio confermano l'esigenza di un rafforzamento, in sede di "decisione di bilancio", del ruolo delle Commissioni bilancio e delle Commissioni di merito, in stretta reciproca correlazione fra di loro. In tal modo, una volta definiti i testi sulla base di un approfondito confronto tecnico, la presentazione di emendamenti potrebbe essere limitata, in Assemblea, dal potere del Governo di proporre, circoscrivendo le materie, nuovi testi da esaminare "prima" di tutti gli altri emendamenti, con effetti preclusivi del loro successivo esame. Si tratterebbe di seguire in questo modo una specie di "procedura redigente attenuata" che appare compatibile con la riserva di Assemblea esistente per la decisione di bilancio.

In termini generali, si possono ipotizzare preclusioni non solo per gli emendamenti che incidono sui saldi, ma anche per quelli che alterano l'ammontare globale dell'entrata e della spesa, da configurare come tetti invalicabili. Ciò consentirebbe di salvaguardare l'equilibrio fra componente della manovra affidata all'entrata e componente affidata alla spesa, che concretizzano elementi di qualificazione della politica economica di breve periodo.

In sede di rimodulazione delle procedure potrebbero essere introdotte, altresì, con opportune e condivise "regole", talune limitazioni all'effetto allocativo degli emendamenti parlamentari, circoscrivendoli all'interno delle grandi collocazioni di risorse oggetto della decisione parlamentare: in atto le unità previsionali di base e, in prospettiva, le "missioni e i "programmi" ispirati alla struttura di bilancio della legge organica francese n. 692/2001.

3.2. Nel corso degli ultimi anni la Corte ha soffermato la sua attenzione – nella consapevolezza di poter offrire contributi all'attività delle Camere – sugli ambiti da attribuire alle decisioni parlamentari nelle materie relative alle politiche strutturali della finanza pubblica ed alle innovazioni ordinamentali: qui infatti si è assistito al superamento dell'istituto dei cosiddetti provvedimenti collegati strutturali, non rafforzato peraltro da alcuna disciplina nei regolamenti parlamentari. Per conseguenza è rimasta inalterata la pressione del "sovraccarico istituzionale", che aggrava il processo della decisione annuale di bilancio. In proposito, potrebbe ipotizzarsi la configurazione di percorsi parlamentari tipizzati, entro scansioni di tempi di lavoro da definire con rigore, che potrebbero garantire maggiori certezze e più sicuri approdi per l'esame