

da quella fiscale hanno continuato anche quest'anno (come fanno peraltro praticamente da sempre, con la parziale eccezione del 1997) a classificare i loro residui come di "riscossione certa, quantunque ritardata", in una percentuale del 100 per cento. La spiegazione di questo comportamento va evidentemente cercata nel basso grado di attenzione prestato ai ripetuti rilievi della Corte.

Come si è già visto, l'importo dei residui risultanti al 31.12.2008 è stato determinato dalla R.G.S. tenendo conto, fra l'altro, della riduzione da apportare alle somme iscritte a ruolo e rimaste da riscuotere in conto residui per le entrate finali indicata dall'Agenzia delle entrate in ben 149.274 milioni (153.623 nel 2007, 136.778 nel 2006, 74.507 nel 2005, 90.824 nel 2004 e 64.226 nel 2003) a seguito di riclassificazione dei resti medesimi per grado di esigibilità. La riduzione riguarda per 73.673 milioni (84.532 milioni nel 2007) le entrate tributarie e per 75.601 milioni (69.091 milioni nel 2007) le entrate extra tributarie (riferentisi alle sanzioni ed agli interessi sulle maggiori imposte accertate, queste ultime contabilizzate, invece, nel Titolo I).

Come per il 2007 ed il 2006, la svalutazione è stata operata nella misura dell'85 per cento, a fronte del 51,5 per cento nel 2005, del 65 per cento del 2004, del 62 per cento del 2003 e del 60 per cento del 2002 e del 2001. A tal proposito va tuttavia precisato che la svalutazione del 2004 ha tenuto conto anche dell'impatto *una tantum* della cancellazione di 5,9³⁰ miliardi operata per i ruoli oggetto di condono (ex artt. 12 e 16 legge 289/2002). Al netto di questa componente la svalutazione applicata per l'esercizio 2004 risulta pari al 63,4 per cento. Per l'illustrazione e la valutazione critica della metodologia seguita dall'Agenzia delle entrate per la riduzione delle somme iscritte a ruolo e rimaste da riscuotere in conto residui si rinvia al punto 6 dell'Appendice al presente capitolo.

Qui ci si può limitare a richiamare la considerazione che si tratta di una metodologia che si basa ora su una valutazione abbastanza analitica delle partite creditorie in quanto tiene conto della loro composizione, ed in particolare:

- dell'incidenza delle posizioni creditorie interessate da procedure concorsuali;
- del minore recupero atteso dalle partite creditorie più vetuste (pre-1998);
- della stimabile percentuale di recupero attribuibile alle somme giudizialmente controverse;
- del non immediato scarico amministrativo delle somme inesigibili.

³⁰ Sulla base di quanto successivamente comunicato alla Corte nel contesto dell'istruttoria in corso sull'indagine sui risultati ed i costi dei condoni programmata dalla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, la riduzione dei resti da riscuotere per effetto del condono tributario sarebbe stata in realtà non di 5,9, ma di 9,5 miliardi (4,8 miliardi per la rottamazione dei ruoli ai sensi dell'art. 12 e 4,7 miliardi per la definizione ai sensi dell'art. 16 dei ruoli oggetto di lite).

2.6. IRAP e addizionali IRE

Sulla riduzione del gettito delle entrate della P.A. registrata nel 2008 hanno influito, oltre alla contrazione dei profitti e dei consumi, anche gli sgravi ICI e quelli dell'IRAP connessi con il costo del lavoro, introdotti con la Finanziaria 2007 e fruiti dalle imprese soprattutto nel corso del 2008. Inoltre i dati sulle entrate di competenza giuridica delle Amministrazioni locali segnalano una crescita del gettito delle addizionali regionali e comunali all'IRE, per effetto degli aumenti di aliquote deliberati nel 2007, dopo che per oltre quattro anni tale facoltà era stata sospesa sia per le Regioni che per i Comuni.

Nelle entrate finali erariali non sono contabilizzate né l'IRAP, né le addizionali regionale e comunale IRE, trattandosi di entrate di pertinenza di Regioni e Comuni. Delle stesse, tuttavia, essendo monitorate dal Dipartimento delle finanze, si dispone dei dati relativi ai versamenti desunti dai modelli F24 al lordo delle compensazioni. La Corte, a partire dal 2007, ha affiancato questi dati a quelli estratti dal Sistema SIOPE (Banca d'Italia – Tesoro) che acquisisce giornalmente dai tesorieri degli Enti le segnalazioni relative agli incassi (criterio di cassa), nonché ad eventuali variazioni su operazioni segnalate in precedenza (cioè gli importi sono al netto delle variazioni acquisite alla data dell'ultimo aggiornamento).

Come mostra il prospetto che segue e con riferimento ai dati del Dipartimento delle finanze, si tratta di introiti che nel 2008 hanno raggiunto un importo di 49.104 milioni, dovuto per circa il 78 per cento all'IRAP e per il rimanente 22 per cento alle addizionali IRE, mentre nel 2007 l'importo complessivo era stato di 50.583 milioni (pertanto nel 2008 si registra una diminuzione del -2,9 per cento), di cui l'81 per cento di IRAP (-6,9) e il 19 per cento di addizionali IRE (+11,4 per quella regionale e +22,2 per quella comunale).

IRAP e addizionali IRE

(in milioni)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Variazioni %		SIOPE - anno 2008		
							2008-2007	2008-2003	2008	Differenza con Dip. Finanze	
										valore assoluto	%
Addizionale regionale IRE	6.166	6.741	6.430	6.199	7.387	8.228	11,4	33,4	5.839	-2.389	-29,0
privati	3.743	3.822	3.913	3.776	4.450	4.981	11,9	33,1			
Amministrazioni pubbliche	2.423	2.919	2.517	2.423	2.937	3.247	10,6	34,0			
% sul totale	14,9	16,1	14,6	13,2	14,6	16,8					
Addizionale comunale IRE	1.571	1.615	1.555	1.561	2.230	2.724	22,2	73,4	2.920	196	7,2
privati	844	881	909	906	1.291	1.755	35,9	107,9			
Amministrazioni pubbliche	727	734	646	655	939	969	3,2	33,3			
% sul totale	3,8	3,9	3,5	3,3	4,4	5,5					
IRAP	33.593	33.384	35.995	39.090	40.966	38.152	-6,9	13,6	33.623	-4.529	-11,9
privati	24.324	23.803	26.293	28.744	30.583	27.661	-9,6	13,7			
Amministrazioni pubbliche	9.269	9.581	9.702	10.346	10.384	10.491	1,0	13,2			
% sul totale	81,3	80,0	81,8	83,4	81,0	77,7					
Totale	41.330	41.740	43.980	46.850	50.583	49.104	-2,9	18,8	42.382	-6.722	-13,7
privati	28.911	28.506	31.115	33.425	36.324	34.397	-5,3	19,0			
Amministrazioni pubbliche	12.419	13.234	12.865	13.425	14.260	14.707	3,1	18,4			

Fonte: MEF- Dipartimento delle finanze - Bollettino mensile delle entrate tributarie, vari anni, per il 2008 si tratta di dati di pre consuntivo pubblicati a marzo 2009. I dati SIOPE sono aggiornati al 4 giugno 2009

Rispetto all'anno base 2003, il gettito risulta molto più elevato, con un incremento del 18,8 per cento (+7.774 milioni). A crescere è stata soprattutto l'addizionale comunale IRE, con un incremento del 73,4 per cento (da 1.571 a 2.724 milioni), mentre quella regionale ha registrato una crescita del 33,4 per cento (da 6.166 a 8.228 milioni) e l'IRAP del 13,6 per cento (da 33.593 a 38.152 milioni). Tuttavia, rispetto alla provenienza, mentre per l'addizionale regionale si osserva una crescita abbastanza omogenea tra le due componenti (rispettivamente +33,1 per cento per quella privata e +34,0 per cento per quella pubblica), per quella destinata ai Comuni si registra una crescita notevolmente maggiore degli introiti derivanti dai soggetti privati (+107,9 per cento, da 844 a 1.755 milioni) rispetto alla minor crescita, anche se comunque rilevante, del gettito derivante dalle Amministrazioni pubbliche (+33 per cento, da 727 a 969 milioni). Sempre rispetto al 2003, l'IRAP è cresciuta nel complesso del 13,6 per cento, da 33.593 a 38.152 milioni, con un andamento molto omogeneo per le due componenti: +13,7 per cento (da 24.324 a 27.661 milioni) per quella che attiene ai soli contribuenti privati e +13,2 per cento (da 9.269 a 10.491 milioni) per quanto versato dalle Amministrazioni pubbliche.

La disaggregazione del gettito complessivo rispetto ai soggetti - privati o Amministrazioni pubbliche - mostra come una notevole quota (circa il 70 per cento) sia costantemente riconducibile ai versamenti effettuati dai privati, componente che, in valore assoluto, è passata dai circa 28,9 miliardi del 2003 ai 34,4 miliardi del 2008, mentre gli introiti relativi alle Amministrazioni pubbliche sono passati dai circa 12,4 miliardi del 2003 ai circa 14,7 del 2008. Anche nella composizione interna dei tributi in esame risulta più elevata la componente privata per quanto riguarda l'IRAP (72,5 per cento nel 2008) rispetto alle addizionali (60,5 per cento per la regionale e 64,4 per cento per la comunale).

I corrispondenti incassi di fonte SIOPE risultano pari nel complesso a 42.382 milioni, e sono quindi inferiori del ben il 13,7 per cento (-6.722 milioni) all'ammontare risultante dagli F24. Questa discrepanza è frutto di differenze negative per l'addizionale regionale (-29,0 per cento, -2.389 milioni) e per l'IRAP (-11,9 per cento, -4.529 milioni), mentre gli incassi dell'addizionale comunale risultano superiori del 7,2 per cento (196 milioni).

In relazione a tali differenze, da parte di Banca d'Italia è stato chiarito³¹ che i dati del DF sulle entrate tributarie fanno riferimento al gettito delle imposte, mentre quelli SIOPE sono relativi alla contabilizzazione degli incassi da parte delle Regioni e delle Province autonome ed, in assenza di principi contabili omogenei, numerose Regioni non contabilizzano le entrate al momento dell'accreditamento dei proventi del tributo nei conti correnti di Tesoreria centrale, ma solo in occasione del prelevamento dagli stessi. Sarebbe questo slittamento nella contabilizzazione a generare la differenza rilevata. E' da auspicare, insieme con B.I., che le nuove modalità di gestione di tali tributi, previste dall'articolo 77-*quater* del DL 112/2008, convertito dalla legge 133/2008, riducano le differenze tra la nozione di "gettito" e quella di "contabilizzato".

Con riferimento alla sola IRAP, sono stati enucleati gli interventi introdotti dalla manovra 2008 elencati nel prospetto che segue, per i quali, nel complesso, era atteso un gettito negativo pari a 253,4 milioni, risultato a consuntivo maggiore (-306,3 milioni). La misura più rilevante era rappresentata dalla variazione dell'aliquota dell'imposta per la pesca e l'agricoltura³². In particolare si prevedeva l'aliquota all'1,9 per cento ancora per il 2007, e al 3,75 per cento per il 2008, con un minor gettito atteso stimato pari a 307 milioni per il 2008, risultato a consuntivo, secondo il Dipartimento delle finanze, pari a 439,6 milioni. Sempre secondo il DF, un errore nelle stime *ex ante*, ma in questo caso in termini di maggior gettito, è stato riscontrato a consuntivo, grazie all'istituzione di un apposito codice tributo, anche per l'altra principale

³¹ In data 3 giugno 2009, in risposta ad una specifica richiesta della Corte dei conti.

³² Finanziaria 2008, art. 1 c. 171-173.

misura, l'esclusione dal patrimonio delle imprese individuali dei beni immobili strumentali dietro pagamento di un'imposta sostitutiva, il cui gettito sarebbe risultato pari a 133,3 milioni, rispetto alla previsione di 52,7 milioni.

Manovra 2008 - misure con impatto sull'IRAP

(in milioni)

Interventi	Gettito atteso (*)	Gettito rettificato con consuntivo(1)
IRAP - Società di comodo	-2,60	
IRAP: agricoltura e pesca (proroga)	-307,00	-439,6
IRAP: riduzione cooperative silvicolture	-1,50	
Finanziamento FSN - IRAP (ripartizione importi dovuti alle Regioni ai fini perequazione)	5,00	
Imposta sostitutiva IRE, IVA, IRAP per esclusione immobili strumentali da patrimonio imprese	52,70	133,3
Totale	-253,4	-306,3

(*): fonte MEF - R.G.S.

(1): per la rettifica: fonte MEF -Dipartimento delle finanze (analisi ex post degli effetti di gettito).

Nel 2009 è stato istituito, per memoria, il capitolo 3340 di natura non ricorrente³³ relativo al versamento, da parte delle Regioni a statuto ordinario, del maggior gettito a titolo di IRAP e addizionale regionale IRE, per il quale, a fronte di previsioni uguali a zero, sono stati registrati, al 10 giugno scorso, versamenti per 6.004,6 milioni. Si tratta delle eccedenze relative agli esercizi tra il 2001 ed il 2006 riconducibili alle maggiori attribuzioni ai conti regionali rispetto a quanto da trasferire prevalentemente per il finanziamento dell'assistenza sanitaria³⁴, eccedenze regolate per gli esercizi pregressi con molto ritardo in quanto solo nel 2007 è stato approvato il decreto con gli effettivi riparti per ciascuna Regione. Di fatto queste risorse erano giacenti in Tesoreria centrale sui conti correnti intestati a ciascuna Regione, ma non effettivamente ed interamente disponibili, mentre il finanziamento delle spese avveniva con anticipazioni di Tesoreria.

Infatti dall'analisi delle singole quietanze dei versamenti si rileva la costanza della casuale del versamento (*Casuale versamento su Tesoreria centrale: recupero maggior gettito*

³³ UPB 2.2.1.2, del C.D.R. Dipartimento del tesoro.

³⁴ In materia di federalismo fiscale, ai sensi del d.lgs. n. 56/2000, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale, a norma dell'articolo 10 della legge 13 maggio 1999, n. 133.*

IRAP e addizionale IRE) relativo a diversi esercizi (tra il 2001 ed il 2006) ed i *versanti* sono costituiti dalle diverse Regioni.

3. Gestione della spesa

3.1. Particolarità del Rendiconto generale dello Stato sull'esercizio 2008

Il Rendiconto generale dello Stato per il 2008 è stato presentato alla Corte con una strutturazione basata su dodici consuntivi di spesa, in linea con quanto previsto dal decreto legge 16 maggio n. 85, che ha disposto l'adeguamento degli apparati ministeriali alle prescrizioni della legge finanziaria per il 2008 (art. 1, commi 376 e 377).

I diciotto stati di previsione originariamente previsti dalla legge di bilancio per il 2008 sono stati, pertanto, sostanzialmente ridotti a dodici con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 20 giugno 2008. La riduzione è stata poi consolidata con il provvedimento di assestamento.

E' venuta meno, comunque, la simmetria con il bilancio di previsione, che dovrebbe essere il naturale parametro di riferimento dell'annuale attività gestionale.

Come sottolineato in precedenza rispetto al c.d. "spacchettamento" dei Ministeri, la Corte ritiene di evidenziare nuovamente gli effetti negativi che derivano dal riassetto generalizzato dell'organizzazione ministeriale in corso d'anno e non in coincidenza con l'avvio dell'esercizio finanziario.

Il consuntivo della spesa, inoltre, è stato redatto sulla base della nuova classificazione per missioni e programmi, peraltro sperimentalmente utilizzata anche in occasione del rendiconto 2007.

Si tratta di una classificazione che necessita di una ulteriore messa a punto, per eliminare discrasie ed incoerenze tuttora presenti, su cui ci si sofferma nel capitolo relativo all'"ordinamento contabile".

Occorre, soprattutto, rendere operante il nesso della nuova impostazione del bilancio con gli assetti organizzativi, che costituisce anche il perno, sotto questo profilo, della riforma recata dal d.d.l. A.S. 1397 recante legge quadro in materia di contabilità e finanza pubblica.

3.2. Attendibilità ed affidabilità del Rendiconto generale dello Stato

3.2.1. Resta attuale il dibattito sulla trasparenza e sulla veridicità dei conti pubblici italiani, sostanzialmente riferito alla assenza di visibilità dello strutturale collegamento tra bilancio dello Stato e conto economico delle Amministrazioni pubbliche.

La Corte, da parte sua, ha progressivamente focalizzato l'attenzione sull'attendibilità e sulla affidabilità dei dati esposti nel Rendiconto generale dello Stato.

L'area del bilancio dello Stato dovrebbe essere, sotto questo specifico punto di vista, quella meglio garantita, in termini sia di regole procedurali che di controlli.

Segnali di preoccupazione emergono, peraltro, dalle vicende gestorie degli ultimi anni.

A fianco del fenomeno delle regolazioni contabili e debitorie – ricollegabile in parte all'intreccio fra gestione di bilancio e gestione di tesoreria – che talora finiscono per incorporare anche spese nuove, oltreché riferirsi alla mera contabilizzazione di poste che hanno già prodotto i loro effetti, si è venuta formando una rilevante massa di debiti pregressi, che mette in crisi l'annualità del bilancio e la stessa reale rappresentatività del conto consuntivo.

Si tratta di un fenomeno allarmante ed incompatibile con la disciplina di bilancio e che può inficiare l'attendibilità dei dati di consuntivo.

Come dimostra la ricognizione in corso, l'accumulo di debiti pregressi continua a manifestarsi e richiederà sistemazione e copertura nei prossimi esercizi, mettendo a rischio la tenuta degli equilibri di bilancio.

Ulteriori considerazioni su tale fenomeno vengono sviluppate nel successivo capitolo V.

Effetti negativi sulla completa rappresentazione degli oneri derivano anche dalla riduzione dei termini di perenzione dei residui propri di conto capitale. Infatti, la inadeguata quantificazione delle risorse iscritte nello specifico fondo di riserva, per far fronte alle richieste dei creditori dello Stato, può innescare un ulteriore circuito debitorio parallelo alla gestione di bilancio e destinato a riflettersi sui prossimi esercizi finanziari.

Infine, nell'ambito delle problematiche in esame, va segnalata la tendenza del reperimento in corso d'anno di risorse finanziarie a copertura di nuovi oneri mediante riduzione di precedenti autorizzazioni legislative. Tale fenomeno incide negativamente sulle esigenze di ordine e di trasparenza delle decisioni di spesa, senza una adeguata rappresentazione dei riflessi di detta riduzione sulla originaria programmazione.

3.2.2. Accanto al giudizio di parificazione – regolato da puntuali disposizioni normative – negli ultimi anni la Corte ha utilizzato altri strumenti di verifica e di analisi delle poste del rendiconto, anche in relazione agli orientamenti emersi in ambito europeo.

Per evidenziare le anomalie più rilevanti del consuntivo della spesa si è nuovamente proceduto, pertanto, con lo strumento dell'*auditing* finanziario-contabile, calibrato sul quadro degli andamenti economico-finanziari e gestionali di ciascuna Amministrazione.

In questa sede se ne riassumono le osservazioni di carattere più generale.

In primo luogo va rilevato che la continua rincorsa delle disposizioni normative riferite alla materia contabile, le fluttuazioni inerenti alla struttura della compagine ministeriale, la nuova impostazione del bilancio, complicano non poco le possibilità di confronto tra gli andamenti gestionali dei diversi esercizi.

E' emerso ancora una volta che la trasparenza e la leggibilità dei dati sono notevolmente compromesse dalla permanenza di un'area di capitoli promiscui e dalla presenza di macroaggregati indifferenziati.

Sussiste, anche sotto questo profilo, l'esigenza di procedere, in coerenza con quanto prescritto dal d.P.R. 367 del 1994, ad una effettiva revisione del nomenclatore degli atti, elemento basilare per la formazione del bilancio annuale.

Diffuso risulta il fenomeno, già evidenziato, dell'accumulo di debiti pregressi che trova alimento ad avviso della Corte, anche in una carente programmazione dell'azione amministrativa.

Nella tavola 2.1.3 si dà conto del grande numero di capitoli – distinti per amministrazione – su cui si verificano i più significativi fenomeni contabili, rappresentandone l'incidenza sulla relativa dotazione finanziaria e, nei casi di interesse, sugli stanziamenti complessivi della rispettiva Amministrazione.

Alcuni di tali fenomeni, come le eccedenze di spesa, costituiscono una anomalia programmatica e gestionale; altri sono piuttosto il sintomo, per la loro ricorrenza, di non risolti problemi nella costruzione del bilancio.

L'attendibilità degli stanziamenti iniziali è messa a rischio dalla crescente istituzione di nuovi capitoli fondo, che costituiscono, per alcuni versi, elemento di ulteriore appesantimento dell'attività gestionale.

La continua espansione dei fondi – il cui censimento è contenuto in uno specifico allegato – e la loro residuale classificazione economica comportano, in ogni caso, una attenuazione della

corrispondenza fra bilancio di previsione e conto consuntivo (nel caso di alimentazione di capitoli collegati al fondo) e, dall'altro, può alterare la significatività dei dati esposti nel rendiconto.

D'altronde, il processo di flessibilizzazione delle poste di bilancio – avviato con la riforma del 1997 e fortemente accelerato negli ultimi anni - ha portato, nelle aree di spesa manovrabili, ad un sensibile incremento delle variazioni di bilancio. In tale contesto è ancora più necessario che tutti i provvedimenti di variazione – come già oggi avviene - siano trasmessi alla Corte per consentirne un costante e sistematico monitoraggio, ai fini della completa ricomposizione degli andamenti gestionali.

Nuoce anche alla attendibilità degli stanziamenti iniziali l'inserimento nel bilancio di previsione di alcune centinaia di capitoli per memoria (529), solo una parte dei quali risulta giustificata da motivi di ordine normativo.

Nella tavola 2.1.4 i capitoli stessi sono ripartiti per Amministrazione secondo l'articolazione originariamente prevista (18 Ministeri) nonché sulla base della struttura governativa conseguente al decreto legge n. 85 del 2008 (12 Ministeri).

3.2.3. A partire dall'esercizio 2004 la Corte ha affiancato all'attività di *auditing* finanziario-contabile una serie di attività dirette ad accertare la regolarità dei procedimenti di spesa seguiti dall'Amministrazione in specifiche aree di intervento.

Tale iniziativa, svolta con carattere di sperimentalità, ha prodotto effetti non secondari, richiamando le Amministrazioni ad una più puntuale applicazione della normativa contabile.

La Corte, peraltro, nelle more di una copertura organizzativa dei relativi adempimenti in sede regolamentare e della definizione di adeguate procedure di campionamento statistico, in corso di avanzata elaborazione, ha ritenuto quest'anno di rafforzare, come si è detto, l'attività di *auditing* finanziario-contabile e di approfondire lo studio dei fenomeni gestionali, in vista della sistematizzazione delle attività dirette alla verifica di affidabilità dei dati contabili esposti nel rendiconto.

Il prossimo anno dovrebbe, pertanto, andare a regime - compatibilmente con il grado di concreta attuazione dell'iniziativa in corso - uno specifico sistema di controllo per il supporto delle relative attività.

3.2.4. La nuova classificazione del bilancio dello Stato per missioni e programmi tende, come si è detto, a dare migliore visibilità alle scelte sull’allocazione delle risorse in sede parlamentare, da un lato, e ad indurre una più efficiente attività gestionale, dall’altro, grazie ai più ampi spazi di flessibilità riconosciuti alle Amministrazioni di spesa.

Il maggior grado di elasticità gestionale - potenzialmente legato alla diversa struttura del bilancio - può funzionare, entro i limiti consentiti dal rigido quadro della legislazione di spesa, a patto che siano bene dimensionati i programmi e, soprattutto, che gli stessi siano costruiti sulla base di unità elementari omogenee. Ciò proprio nella prospettiva – delineata dal progetto di riforma della contabilità pubblica attualmente all’esame del Parlamento – che le unità di voto siano elevate dai macroaggregati ai programmi.

Si richiede, infatti, una maggiore omogeneità interna anche attraverso una più puntuale ridefinizione dei capitoli di bilancio che compongono l’unità di voto (ad es. espungendo i c.d. capitoli *omnibus*).

Nell’attuale contesto – al di là dei profili di opacità del rendiconto connessi alle regolazioni debitorie e ai debiti sommersi – la leggibilità del bilancio, sia nella fase di formazione che in sede consuntiva, continua ad essere appannata, come si è detto, dai perduranti ritardi nell’aggiornamento del nomenclatore degli atti, dalla presenza di macrocapitoli non più contraddistinti da una articolazione interna, da una classificazione economica che presenta – per talune categorie – aggregazioni generiche di spesa, consistenti voci residuali, casi di mancata specifica imputazione della spesa secondo lo schema classificatorio formalmente adottato.

Un problema ulteriore, per quanto riguarda i conti del 2008, deriva dalla moltiplicazione dei capitoli di spesa indotta dalla nuova classificazione funzionale, che prevede l’imputazione delle spese ai macroaggregati di ciascun programma.

3.2.5. Il fondamento del principio di chiarezza delle scritture contabili va rinvenuto in diverse disposizioni costituzionali. Prima fra tutte l’art. 81, I comma, della Costituzione, laddove il principio di necessaria corrispondenza tra bilancio di previsione e rendiconto consuntivo esige quale naturale corollario la garanzia di leggibilità dei documenti di contabilità pubblica da parte sia dei parlamentari che dei cittadini.

La trasparenza della programmazione delle risorse finanziarie a disposizione, notoriamente scarse a fronte dei bisogni crescenti, nonché gli esiti della gestione finanziaria e amministrativa costituiscono l’essenziale bagaglio informativo sia per una consapevole definizione delle decisioni di *fiscal policy*, sia per una valutazione democratica dell’attività di

Governo ad opera della assemblea parlamentare, tanto più che in materia di approvazione di bilanci e consuntivi vige il principio di riserva di assemblea (art. 72, ultimo comma, Cost.).

Nell'attuale mutato assetto in senso federale del nostro ordinamento costituzionale, la chiarezza vale altresì a garantire la necessaria cooperazione informativa fra Stato e Regioni per realizzare l'obiettivo del "coordinamento della finanza pubblica" a garanzia del rispetto degli obiettivi dettati dall'ordinamento comunitario (artt. 11 e 117, I comma, Cost.).

Non a caso il legislatore costituzionale, in sede di riforma del titolo V, parte II, della Costituzione, allo scopo di corrispondere ancor meglio all'esigenza di chiarezza delle scritture contabili, ha previsto, tra le materie di competenza legislativa concorrente l'"armonizzazione dei bilanci pubblici" per omogeneizzare la rappresentazione dei bilanci e dei sistemi di rilevazione contabile delle Regioni e degli Enti locali rispetto al bilancio dello Stato per migliorare la qualità delle procedure di consolidamento dei conti pubblici.

In questo contesto, la Corte, anche nella recente audizione avente ad oggetto il disegno di legge 1397 "legge quadro di contabilità pubblica", ha rimarcato che l'esigenza della "flessibilità" del bilancio, anche attraverso provvedimenti amministrativi di "variazioni compensative", debba essere bilanciata, anzitutto, da una rigorosa riconsiderazione delle unità di voto per programmi da improntare a maggiore omogeneità interna, anche attraverso una più puntuale ridefinizione dei capitoli di bilancio che compongono l'unità di voto (ad esempio decrittando i cosiddetti capitoli *omnibus*).

Ma un recupero della chiarezza delle scritture contabili, nel senso di una loro più accentuata significatività, non può essere disgiunta dal compito, espressamente introdotto nell'ordinamento contabile da oltre un decennio (art. 13 del d.lgs. n. 279 del 1997), affidato alle amministrazioni centrali dello Stato in sede di formulazione delle note preliminari al bilancio nonché alla Ragioneria generale dello Stato in sede di formazione del disegno di legge di bilancio, di curare la riconciliabilità tra le previsioni di spesa e le correlate autorizzazioni legislative, in modo da consentire la tracciabilità dei movimenti degli stanziamenti in corso d'anno, nonché le conseguenti valutazioni in sede di controllo successivo sulla gestione del bilancio dello Stato da parte della Corte.

Si tratta, ormai, di una vera e propria priorità per consentire alla Corte di riferire al Parlamento sull'andamento delle politiche pubbliche, attraverso un puntuale raffronto fra le scelte desumibili dalla vigente legislazione e quelle ricavabili a consuntivo anche a seguito di spostamenti delle allocazioni di bilancio rimesse, in base all'ampia flessibilità amministrativa, alla decisione dell'esecutivo.

A tal fine non giova l'attuale scarsa attenzione delle amministrazioni che operano le variazioni compensative ad esplicitare le ragioni dei movimenti finanziari in corso d'anno e i loro riflessi sugli obiettivi stabiliti ad inizio d'anno dai responsabili dell'indirizzo politico dei diversi dicasteri³⁵.

3.3. Tendenze della spesa statale

3.3.1. Risultati conseguiti nel periodo 1997-2008

Si è già analizzato, nel capitolo primo, l'andamento della spesa relativa al conto consolidato della P.A., che costituisce l'aggregato significativo ai fini del rispetto dei parametri stabiliti in ambito europeo.

In questa sede si ripercorre sommariamente lo sviluppo della spesa statale a partire dal 1997, anno in cui si è conclusa la prima fase di risanamento dei conti pubblici.

A tale scopo viene esposta nella tavola 2.1.5 l'evoluzione, rispetto al Pil, dei macroaggregati di bilancio, nella versione al netto delle regolazioni contabili e debitorie e dei rimborsi IVA, nel raffronto con l'anno base rappresentato dal 1997.

La serie storica dei principali aggregati di spesa risente, peraltro, dell'applicazione, a partire dall'esercizio finanziario 2000, dei criteri di classificazione economica della spesa stabiliti dal SEC'95, nonché della graduale riduzione delle grandezze di bilancio legata al processo di decentramento della spesa.

Sul versante della competenza si registra un sostanziale allineamento della spesa complessiva all'incidenza segnata nel 1997 (44,1 per cento rispetto al 44,3 per cento), per effetto, in particolare, della dinamica riscontrata nell'esercizio 2008.

La quota della spesa finale, a causa dell'espansione dell'ultimo anno, si riporta al valore espresso nell'anno base (32,4 per cento).

³⁵ Dagli esiti dell'attività di controllo preventivo di legittimità, risulta che la Ragioneria generale dello Stato ha tendenzialmente improntato i propri atti in senso conforme alla vigente legislazione contabile.

In un solo caso, la Sezione del controllo ha ritenuto l'illegittimità di un decreto di variazione di bilancio. E' il caso dell'applicazione dell'art. 21 *ter* (Indennità di trasferta per il personale ispettivo dell'Ente nazionale dell'aviazione civile) del decreto legge n. 248 del 2007, convertito dalla legge n. 31 del 2008, in cui il decreto di variazione rappresentava, a copertura della spesa, la sola diminuzione del fondo speciale di parte corrente (cap. 6856, incluso nella unità previsionale di base 25.2.3 dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze), senza un corrispondente aumento di uno specifico capitolo di spesa. Nell'occasione, la Sezione di controllo ha censurato fra l'altro, proprio la violazione dei principi di trasparenza e chiarezza che devono informare le scritture contabili dello Stato.

Sempre in relazione al principio di chiarezza delle scritture, più complesse problematiche continuano a registrarsi con riferimento al fenomeno "delle regolazioni contabili", fenomeno nel quale sono riconducibili anche fattispecie di sfondamento delle autorizzazioni di spesa individuate in bilancio secondo il criterio della competenza giuridica.

Al suo interno il declino della spesa corrente (dal 29,3 al 28,6 per cento), si accompagna ad un incremento del peso del conto capitale (dal 3,1 al 3,8 per cento), gonfiato, nel 2008, da anticipazioni alle regioni connesse ai piani di rientro in materia sanitaria e da un cospicuo ammontare di residui di stanziamento. La spesa corrente beneficia della riduzione di quattro punti e mezzo degli oneri per interessi (dal 9,6 al 5,1 per cento), peraltro in risalita nel 2008.

La spesa corrente al netto degli interessi accusa un incremento di quasi quattro punti (dal 19,7 al 23,5 per cento).

Sul lato della cassa la spesa complessiva si eleva di circa tre punti (dal 40,7 al 43,5 per cento).

Poco meno cresce anche la spesa finale (dal 28,8 al 31,5 per cento). Al suo interno cresce di poco più di un punto la parte corrente (dal 26,9 al 28 per cento) e di oltre un punto e mezzo la spesa in conto capitale (dall'1,9 al 3,5 per cento). La spesa per interessi diminuisce di quattro punti e mezzo (dal 9,6 al 5,1 per cento). E' soprattutto per tale ragione che la spesa corrente diversa dagli interessi accusa una crescita di oltre cinque punti e mezzo (dal 17,3 al 22,9 per cento).

3.3.2. I risultati di competenza rispetto agli obiettivi programmatici

Il bilancio programmatico di competenza dello Stato, per il 2008, secondo le indicazioni contenute nella nota di aggiornamento al Dpef 2008-2011, prevedeva - al netto delle regolazioni contabili, debitorie e dei rimborsi IVA - la rideterminazione del saldo netto da finanziare sul livello di 34 miliardi, pari al 2,1 per cento del Pil.

Al suo interno veniva prevista, rispetto alla versione aggiornata del bilancio assestato 2007, la seguente evoluzione della spesa in rapporto al Pil:

- la crescita di tre decimi di punto della spesa finale (dal 30,3 al 30,6 per cento);
- un calo di oltre mezzo punto percentuale della spesa corrente al netto degli interessi (dal 22,5 al 21,9 per cento);
- l'invarianza della spesa per interessi (ferma al 4,9 per cento);
- l'incremento di circa un punto percentuale della spesa in conto capitale (dal 2,9 al 3,8 per cento).

A consuntivo la spesa finale (32,4 per cento) si situa circa due punti al di sopra del livello programmatico. Sfora l'obiettivo di oltre un punto e mezzo anche la spesa corrente al netto degli

interessi (23,5 per cento per cento). Deborda lievemente la spesa per interessi (5,1 per cento). Il peso della spesa in conto capitale (3,8 per cento), si allinea al valore programmato, ma solo per effetto delle citate anticipazioni alle regioni.

Tale dato è peraltro gonfiato – seppure in misura inferiore al 2007 – dalla formazione di nuovi residui di stanziamento (10.951 milioni). Al netto delle somme accantonate, gli impegni in conto capitale risultano pari al 3,1 per cento, collocandosi di oltre mezzo punto al di sotto di quanto indicato in sede programmatica.

3.4. Lo sviluppo delle previsioni di bilancio

3.4.1. Le variazioni di competenza

Il ricorso sempre più diffuso alle variazioni compensative non è riuscito finora a ridurre il margine tra previsioni iniziali e previsioni definitive di competenza.

Le dotazioni della spesa finale passano da 532.626 a 554.042 milioni, incrementandosi in corso d'anno del 4 per cento (3,6 per cento nell'esercizio precedente).

Nel 2008, contrariamente agli anni precedenti, l'evoluzione degli stanziamenti di parte corrente (+4,4 per cento) supera la riportata percentuale media, passando da 468.491 a 489.192 milioni.

In termini assoluti la differenza è pari a 20.701 milioni ed è, ancora una volta, sospinta dallo sviluppo dei trasferimenti (+13.688 milioni), trainato dai “TRASFERIMENTI ALLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE” (+11.754 milioni) e alle imprese (+1.160 milioni).

Nettamente superiore al 2007 risulta la dinamica previsionale degli “INTERESSI PASSIVI E REDDITI DA CAPITALE” (+6.931 milioni), mentre valori non distanti da quelli segnati nel precedente esercizio mostrano “CONSUMI INTERMEDI” (+2.486 milioni) e “REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE” (+2.378 milioni).

Il divario fra le dotazioni iniziali e finali è in parte compensato dal normale utilizzo (5.492 milioni) dei fondi di riserva allocati nella categoria XII “ALTRE USCITE CORRENTI”.

Gli stanziamenti in conto capitale – peraltro nettamente superiori nel valore iniziale a quelli iscritti nel precedente esercizio – segnano una crescita dell'1,1 per cento da (64.134 a 64.850 milioni).

La progressione è sostanzialmente riconducibile al complesso dei contributi agli investimenti (Amministrazioni pubbliche, imprese, famiglie, estero), che salgono da 34.782 a

36.784 milioni (+5,8 per cento). Gli “INVESTIMENTI FISSI LORDI”, quantificati inizialmente in misura notevolmente superiore al 2007, registrano una evoluzione dell’11,3 per cento (da 6.799 a 7.569 milioni). Di poco si incrementano le previsioni riguardanti l’“ACQUISIZIONE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE” (da 9.520 a 9.723 milioni; +2,1 per cento), per la quale erano iscritte in bilancio somme estremamente più elevate rispetto all’anno precedente (370 milioni).

L’unico differenziale negativo emerge, come di consueto, per gli “ALTRI TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE” (da 13.033 a 10.744 milioni).

3.4.2. Le variazioni di cassa

Ribaltando gli andamenti previsionali dei precedenti esercizi, l’evoluzione della spesa finale di cassa (da 554.059 a 575.346 milioni) risulta inferiore (3,8 per cento) a quella di competenza.

Anche sul versante della cassa l’incremento delle autorizzazioni di parte corrente è più contenuto (+3 per cento) di quello medio. Esso deriva in buona misura (16.338 milioni) dalla integrazione registrata nel comparto dei trasferimenti e, in particolare, riguarda le somme destinate alle Amministrazioni pubbliche (da 199.982 a 213.436 milioni).

Per un totale di 2.885 milioni si incrementano i trasferimenti a famiglie, imprese ed estero.

Un rilevante incremento previsionale registrano “INTERESSI PASSIVI E REDDITI DA CAPITALE” (+7.106 milioni).

Consistente risulta anche la dinamica dei “CONSUMI INTERMEDI” (+3337 milioni) e dei “REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE” (+2.963 milioni). Tengono sostanzialmente le previsioni riguardanti “RISORSE PROPRIE U.E.” e “POSTE CORRETTIVE E COMPENSATIVE”.

L’evoluzione previsionale della parte corrente è in parte neutralizzata dall’utilizzo per 16.374 milioni dei fondi di riserva inclusi nella categoria XII “ALTRE USCITE CORRENTI”.

Del 10 per cento risultano incrementate le autorizzazioni di cassa di conto capitale (da 69.121 a 76.061 milioni). La maggior parte di tale variazione è legata ai trasferimenti e, soprattutto, ai “CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI AD AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE” (+3.314 milioni) e ai “CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI AD IMPRESE” (+1.891 milioni), nonché in misura residuale ai “CONTRIBUTI ALL’ESTERO” (+725 milioni).

Crescono anche le previsioni per “L’ACQUISIZIONE DI ATTIVITÀ FINANZIARIE” (+382 milioni), le cui autorizzazioni in sede iniziale scontavano una inusuale impennata rispetto

all'esercizio precedente. D'altra parte, una variazione accrescitiva segnano le autorizzazioni per "INVESTIMENTI FISSI LORDI" (883 milioni).

Solo gli "ALTRI TRASFERIMENTI IN CONTO CAPITALE" espongono un divario previsionale negativo, legato agli specifici meccanismi della spesa allocata nella categoria stessa (da 13.154 a 12.893 milioni).

3.4.3. Il ricorso ai fondi generali di riserva

Specifiche variazioni alle dotazioni di cassa sono state attivate, anche nel 2008, attraverso il meccanismo di alimentazione costituito dall'apposito fondo di riserva.

La consistenza del fondo, non variata in corso d'anno, è stata pari a 15.000 milioni.

Il tasso di utilizzo (75 per cento) risulta il più basso degli ultimi sette anni.

Nella tavola 2.1.6 viene fornito il quadro di ripartizione del Fondo per Ministeri e categorie, mentre nella tavola 2.1.7 si prospetta la serie storica delle dimensioni e della percentuale di utilizzo del fondo stesso, a partire dalla sua istituzione avvenuta nel 1997.

Ad eccezione delle categorie VIII, XI, XXIV e XXXI, sono state integrate le autorizzazioni di tutte le categorie di spesa, con una incidenza del 63,6 per cento sulla spesa finale di quelle inserite nel conto capitale (7.159 su 12.249 milioni). Una quota pressoché irrilevante (2 milioni) si riferisce al "RIMBORSO DI PASSIVITÀ FINANZIARIE".

Circa i tre quarti (9.150 milioni) sono stati utilizzati per integrare le autorizzazioni di cassa relative ai trasferimenti (in prevalenza di quelli in conto capitale, per un ammontare di 6.861 milioni).

La restante quota è stata sostanzialmente assorbita per incrementare le dotazioni per "CONSUMI INTERMEDI" (802 milioni), "REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE" (343 milioni), "INVESTIMENTI FISSI LORDI" (298 milioni), "POSTE CORRETTIVE E COMPENSATIVE" (227 milioni) ed "INTERESSI PASSIVI E REDDITI DI CAPITALE" (179 milioni).

Oltre il 60 per cento delle variazioni alla spesa finale effettuata attraverso il fondo è concentrato sul Ministero dell'economia e delle finanze ed è legato, alle competenze che esso svolge nel settore dei trasferimenti.

Nel 2008, invece, non è stato dotato di stanziamento il fondo di riserva per le autorizzazioni di spesa delle leggi permanenti di natura corrente.