

concordati risorse obiettivi e tempi per il loro conseguimento, in coerenza con i limiti di spesa stabiliti. Sarà così possibile, tra l'altro, meglio governare la spesa "rimodulabile", che si ritiene essere sotto il controllo diretto delle amministrazioni.

Il bilancio pluriennale, integrato con gli effetti della legge di stabilità, fornisce così il quadro puntuale delle previsioni di entrata per ciascuna tipologia e delle autorizzazioni di spesa per ciascuna missione e, nel loro ambito, per ciascun programma, dando luogo al sistematico piano finanziario ritenuto idoneo al raggiungimento degli obiettivi.

L'effettiva triennialità del bilancio, anche in termini di dotazioni di cassa, reca maggiore certezza alla pianificazione delle risorse e alla programmazione delle attività, evidenziando con congruo anticipo le disponibilità per ciascun programma e comporta di per sé un'efficace valorizzazione del ruolo della programmazione, con positivi riflessi sull'intero processo, a partire dalla fase di formazione delle proposte, da riferire in dettaglio a ciascun anno del triennio. La sua concreta efficacia dipende dalla natura di limite all'assunzione di impegni a carattere pluriennale<sup>21</sup>, costituenti vincolo oggettivo alla rimodulazione degli stanziamenti interessati e, quindi, alla flessibilità dei bilanci futuri.

In tale ottica si inquadra la nuova disciplina delle spese pluriennali in conto capitale, parte rilevante della riforma, che prevede l'esercizio, entro un anno, della delega per la razionalizzazione e la trasparenza delle procedure di realizzazione delle opere pubbliche, ispirata a criteri di sostanziale adeguamento alla normativa comunitaria, anche sotto i profili della valutazione tecnico-economica, del monitoraggio e della verifica dei risultati.

Va segnalata la disposizione che conferisce al Ministro dell'economia e delle finanze la possibilità, per un triennio, di prorogare di un anno i termini di conservazione dei residui passivi, in evidente connessione con il termine previsto per l'introduzione del bilancio di cassa, la cui applicazione comporta il superamento del meccanismo di formazione dei residui.

*3.9. La flessibilità del bilancio* assume un ruolo centrale e costituisce la logica evoluzione del percorso innovativo, iniziato col cambiamento in senso funzionale della struttura del bilancio. In essa si riflettono gli effetti dell'elevazione del livello della decisione parlamentare, che individua nel programma l'unità di voto, consentendo una maggiore estensione dell'azione amministrativa.

Confermando sostanzialmente le disposizioni introdotte in via sperimentale nel precedente biennio, la riforma affida alle amministrazioni la possibilità di variazioni

---

<sup>21</sup> Per gli anni successivi al primo, possono essere impegnate, nei limiti dell'importo iscritto nel bilancio pluriennale, le spese pluriennali di conto capitale, mentre gli impegni sulle spese di parte corrente possono essere assunti se autorizzati dal Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi dell'art. 34, comma 4.

compensative nell'ambito di ciascun programma o tra programmi della stessa missione, da proporre in sede previsionale nel bilancio "a legislazione vigente".

Tali variazioni potranno coinvolgere anche autorizzazioni legislative inserite tra le spese rimodulabili, rispettando i divieti di trasferimento dal conto capitale alla parte corrente e senza incidere sugli oneri inderogabili, per loro natura non rimodulabili<sup>22</sup>. Trattasi di innovazioni significative, coerenti con l'ottimale utilizzo delle risorse e la piena responsabilità gestionale.

A esse si affianca la flessibilità gestionale, che può essere effettuata sia in sede di assestamento, con la stessa ampiezza del bilancio di previsione, su dotazioni interne a ciascun programma o anche appartenenti a diversi programmi della stessa missione; sia con atti amministrativi, limitatamente alla sola componente di spese rimodulabili per adeguamento del fabbisogno all'interno del programma-unità di voto<sup>23</sup>.

Diversamente dalla legislazione precedente, va rilevato che l'esercizio della flessibilità gestionale in via amministrativa è ora integralmente intestato al Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta dei Ministri interessati. L'innovazione può trovare una giustificazione nella prospettiva di garantire un maggior coordinamento nella gestione del bilancio; tuttavia, essa non pare del tutto coerente con il disegno organizzativo fondato sulla distinzione tra indirizzo politico e responsabilità gestionale, con riferimento alle risorse disponibili.

La flessibilità del bilancio è stata ulteriormente ampliata, in deroga alla riforma contabile, limitatamente al triennio 2011-2013, con la recente manovra correttiva dei conti pubblici, attuata con decreto legge n. 78 del 2010, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione

<sup>22</sup> Cfr., in proposito, l'art. 21, commi 5-8, della legge:

"5. Nell'ambito di ciascun programma le spese si ripartiscono in: a) spese non rimodulabili; b) spese rimodulabili.

6. Le spese non rimodulabili di cui al comma 5, lettera a), sono quelle per le quali l'amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione. Esse corrispondono alle spese definite «oneri inderogabili», in quanto vincolate a particolari meccanismi o parametri che regolano la loro evoluzione, determinati sia da leggi sia da altri atti normativi. Rientrano tra gli oneri inderogabili le cosiddette spese obbligatorie, ossia quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa.

7. Le spese rimodulabili di cui al comma 5, lettera b), si dividono in: a) fattori legislativi, ossia le spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l'importo, considerato quale limite massimo di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio; b) spese di adeguamento al fabbisogno, ossia spese non predeterminate legislativamente che sono quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni.

8. Le spese di cui al comma 7, lettera a), sono rimodulabili ai sensi dell'art. 23, comma 3". Cfr. anche quest'ultima norma: "3. Con il disegno di legge di bilancio, per motivate esigenze, possono essere rimodulate in via compensativa all'interno di un programma o tra programmi di ciascuna missione le dotazioni finanziarie relative ai fattori legislativi, nel rispetto dei saldi di finanza pubblica. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti di conto capitale per finanziare spese correnti. In apposito allegato allo stato di previsione della spesa sono indicate le autorizzazioni legislative di cui si propone la modifica e il corrispondente importo".

<sup>23</sup> Si riportano i commi 3 e 4 dell'art. 33: "3. Con il disegno di legge di cui al comma 1 possono essere proposte, limitatamente all'esercizio in corso, variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie relative a programmi di una stessa missione con le modalità indicate dall'art. 23, comma 3.

4. Nel rispetto dell'invarianza dei saldi di finanza pubblica, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere adottate variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie interne a ciascun programma, relativamente alle spese per adeguamento al fabbisogno nell'ambito delle spese rimodulabili, su proposta dei Ministri competenti. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti di spesa in conto capitale per finanziare spese correnti".

finanziaria e di competitività. La possibilità di rimodulazione in sede di bilancio di previsione e di assestamento è stata estesa, in via temporanea, anche alle missioni di ciascun stato di previsione<sup>24</sup>.

La definitiva configurazione normativa della flessibilità comporta una limitata, ma importante, attribuzione di contenuto sostanziale alla legge di bilancio, nella misura in cui le viene riconosciuta la possibilità di incidere su autorizzazioni legislative inserite tra le spese rimodulabili. L'innovazione si riverbera palesemente sul profilo dell'interpretazione evolutiva dell'art. 81, terzo comma, della Costituzione, adeguandone in qualche misura la visione all'attualità temporale e aprendo future prospettive di unificazione delle due distinte leggi, di bilancio e di stabilità, che attuano la manovra.

Si conferma, in proposito, la positiva valutazione della Corte, già espressa lo scorso anno, a condizione che all'ampliamento della flessibilità del bilancio corrisponda concretamente un contestuale ampliamento dell'efficacia del sistema dei controlli e del monitoraggio in tempo reale degli andamenti, con conseguente compiuta responsabilizzazione del gestore, in funzione del raggiungimento dei risultati attesi.

S'impone, in tale ambito, un'immediata riconsiderazione degli attuali programmi, da improntare a maggiore omogeneità interna, anche attraverso la revisione dei capitoli che li compongono, eliminando i cosiddetti capitoli *omnibus* e garantendo la riconciliazione delle dotazioni di bilancio con le correlate autorizzazioni legislative, con una rigorosa tracciabilità delle variazioni in corso d'anno<sup>25</sup>.

L'effettivo esercizio della funzione d'indirizzo allocativo del Parlamento, nella nuova situazione di maggiore estensione dell'azione amministrativa, può essere tutelato, infatti, solo con il supporto di adeguati elementi informativi su composizione e genesi dei programmi, sui quali s'incentra il vincolo decisionale.

<sup>24</sup> Si riporta l'art. 2, comma 1, primi tre periodi, del decreto-legge n. 78 del 31 maggio 2010:

“1. Al fine di consentire alle Amministrazioni centrali di pervenire ad un consolidamento delle risorse stanziare sulle missioni di ciascun stato di previsione, in deroga alle norme in materia di flessibilità di cui all'articolo 23 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, limitatamente al triennio 2011-2013, nel rispetto dell'invarianza degli effetti sui saldi di finanza pubblica con il disegno di legge di bilancio, per motivate esigenze, possono essere rimodulate le dotazioni finanziarie tra le missioni di ciascuno stato di previsione, con riferimento alle spese di cui all'art. 21, comma 7, della medesima legge n. 196 del 2009. In appositi allegati agli stati di previsione della spesa sono indicate le autorizzazioni legislative di cui si propongono le modifiche ed i corrispondenti importi. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti di conto capitale per finanziare spese correnti”.

<sup>25</sup> La legge n. 196 del 2009 (specie nell'art. 21) valorizza l'esigenza di una esplicitazione delle singole autorizzazioni legislative che concorrono a formare il “programma”. Si tratta di una importante novità che realizza, in modo trasparente e nella direzione del recupero di una più accentuata leggibilità sostanziale delle scritture, la riconciliazione tra lo stanziamento di bilancio votato dal Parlamento e le autorizzazioni legislative che ne costituiscono il fondamento a legislazione vigente. In questo quadro, grande importanza assume la “scheda illustrativa” di ogni programma (art. 21, comma 11, lettera b), che dovrà, pertanto, essere accuratamente elaborata e aggiornata; tale attività di costruzione del bilancio di previsione è, infatti, strettamente funzionale all'applicazione – finora con esiti poco significativi – della previsione contenuta nell'art. 13 del d.lgs. n. 279 del 1997, che ha l'importante finalità, di consentire, in sede di rendicontazione, la valutazione economica e finanziaria delle risultanze dell'entrata e della spesa, anche in relazione agli scopi delle principali leggi di spesa.

In questa direzione si orienta la riforma, in via immediata, con la prescrizione di univoci raccordi con la classificazione COFOG e con i centri di responsabilità; in via prospettica, con l'indicazione dei principi e criteri direttivi per l'esercizio, entro due anni, della delega per il completamento della revisione della struttura del bilancio<sup>26</sup>.

Analogamente, l'enorme ampliamento del contenuto informativo sia del bilancio, attraverso le Note integrative in luogo delle precedenti Note preliminari, gli elenchi e schede illustrative dei programmi e dei capitoli-fondo, e il *budget* dei costi<sup>27</sup>; sia della legge di stabilità, con la Nota tecnico-informativa, dovrebbe adeguatamente far fronte alle indicate esigenze, sempre che si dia completa e tempestiva attuazione alle disposizioni della riforma.

3.10. Connessa con le modifiche della struttura del bilancio appare la problematica dell'ottimale *raccordo tra organizzazione e attività*, che la riforma risolve con l'affidamento di ciascun programma ad un unico centro di responsabilità amministrativa, sia con disposizioni immediatamente operative, sia con specifico criterio di delega.

La situazione di partenza si presenta variegata, con numerosi programmi condivisi tra due o più centri di responsabilità, a volte appartenenti a dicasteri diversi. L'avvio a soluzioni congrue non potrà che avvenire da un lato mediante l'affinamento dei criteri e delle metodologie di definizione dei programmi, dall'altro intervenendo sull'organizzazione, tenendo conto dell'esigenza di tempi adeguati per la predisposizione e l'attuazione delle necessarie modifiche, talvolta particolarmente complesse.

Come già rilevato lo scorso anno, emerge in proposito la non facile compatibilità nel tempo tra organizzazione amministrativa, tendenzialmente protesa sul medio-lungo periodo, e programmi di spesa, ispirati alle variabili esigenze, anche di breve periodo, della programmazione operativa.

Ne consegue che, in attesa degli approfondimenti connessi con l'emanazione dei decreti delegati, nei casi di rilevanti difficoltà tecnico-operative, non potrà essere del tutto accantonata

---

<sup>26</sup> Significativa appare, in proposito, la prima parte del comma 2 dell'art. 40, che si riporta: "2. I decreti legislativi di cui al comma 1 sono adottati sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi: a) revisione delle missioni in relazione alle funzioni principali e agli obiettivi perseguiti con la spesa pubblica, delineando un'opportuna correlazione tra missioni e Ministeri ed enucleando eventuali missioni trasversali; b) revisione del numero e della struttura dei programmi, che devono essere omogenei con riferimento ai risultati da perseguire in termini di prodotti e servizi finali, in modo da assicurare: 1) l'univoca corrispondenza tra il programma, le relative risorse e strutture assegnate, e ciascun Ministero, in relazione ai compiti e alle funzioni istituzionali proprie di ciascuna amministrazione, evitando ove possibile la condivisione di programmi tra più Ministeri; 2) l'affidamento di ciascun programma di spesa ad un unico centro di responsabilità amministrativa; 3) il raccordo dei programmi alla classificazione COFOG di secondo livello; c) revisione degli stanziamenti iscritti in ciascun programma e della relativa legislazione in coerenza con gli obiettivi da perseguire."

<sup>27</sup> Il *budget* dei costi del bilancio dello Stato viene sin dal 1998 presentato al Parlamento, a titolo informativo, in applicazione della legge n. 94 del 1997. La riforma contabile lo inserisce, molto opportunamente, nell'ambito della documentazione necessaria a corredo del disegno di legge di bilancio e del rendiconto generale.

la prospettiva dell'introduzione, anche temporanea, del coordinatore-responsabile, onde assicurare l'indispensabile coordinamento dei centri interessati al medesimo programma<sup>28</sup>.

In tale direzione sembra muoversi la Ragioneria generale dello Stato nel fornire indicazioni per la revisione dei programmi in vista della predisposizione del bilancio 2011<sup>29</sup>, quando invita le amministrazioni ad affidare ad un "unico centro" i programmi condivisi di uno stesso dicastero, presumibilmente recuperando la figura del coordinatore-responsabile individuato in una precedente circolare.

Suscita, invece, perplessità l'alternativa, indicata per la medesima fattispecie, della scissione dei programmi tra i centri di responsabilità interessati, che dà luogo a più aggregati aventi lo stesso contenuto, con evidente pregiudizio del principio della ripartizione funzionale della spesa, subordinata o comunque confusa con quella amministrativa. Peraltro, le richiamate indicazioni lasciano invariata la situazione dei programmi trasversali a più amministrazioni, per i quali appare più evidente l'esigenza del coordinamento.

3.11. La conferma dell'*assestamento* del bilancio appare la naturale conseguenza del ribadito obbligo di copertura degli oneri correnti nella legge di stabilità, anche mediante il ricorso al miglioramento del risparmio pubblico, con la significativa precisazione che ne sia garantito il suo carattere positivo<sup>30</sup>.

Sul mantenimento della utilizzabilità del miglioramento del risparmio pubblico per la copertura di tali oneri la Corte aveva espresso la sua contrarietà in sede di audizione presso la V Commissione bilancio della Camera dei deputati il 22 settembre 2009. Va comunque sottolineato che, nell'ipotesi di saldo corrente dell'*assestamento* negativo e corrispondente saldo del bilancio di previsione dell'esercizio successivo positivo, il margine utilizzabile a copertura dovrebbe estendersi fino all'azzeramento del margine.

---

<sup>28</sup> Il tentativo di introdurre in via amministrativa la figura del coordinatore di programma, anche sulla scorta dell'esperienza della *loi organique des lois des finances* (LOLF) francese, contenuto nella circolare n. 21 del 2007 del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, non ha avuto seguito. In proposito, vedi anche le interessanti considerazioni svolte nel "Rapporto sulla spesa delle amministrazioni centrali dello Stato 2009", del Ministero dell'economia e delle finanze-R.G.S., nelle cui conclusioni si legge: "...anche i programmi risultano articolati in maniera disomogenea...e sono talora attribuiti in maniera trasversale; ciò richiede complesse forme di coordinamento tra i Ministeri che potrebbero essere superate attraverso l'affidamento, di norma, ad un unico responsabile di programma".

<sup>29</sup> Vedi circolare n. 14 del 22 marzo 2010 del Ministero dell'economia e delle finanze – R.G.S..

<sup>30</sup> Si riporta l'art. 11, comma 6, della legge: "6. In attuazione dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione, la legge di stabilità può disporre, per ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale, nuove o maggiori spese correnti, riduzioni di entrata e nuove finalizzazioni da iscriverne, ai sensi dell'articolo 18, nel fondo speciale di parte corrente, nei limiti delle nuove o maggiori entrate tributarie, extratributarie e contributive e delle riduzioni permanenti di autorizzazioni di spesa corrente. Gli eventuali margini di miglioramento del risparmio pubblico risultanti dal bilancio di previsione a legislazione vigente rispetto all'*assestamento* relativo all'esercizio precedente possono essere utilizzati per la copertura finanziaria della legge di stabilità, purché risulti assicurato un valore positivo del risparmio pubblico".

L'esplicita indicazione di tale possibilità, prima ammessa solo in via interpretativa, risolve una problematica importante, che aveva dato luogo a non lievi perplessità, soprattutto in relazione al segno negativo che ha caratterizzato per lungo tempo il saldo delle partite correnti del bilancio dello Stato. La prescritta condizione che risulti comunque assicurato un valore positivo del risparmio pubblico appare sufficientemente in linea con una rigorosa applicazione dell'art. 81 della Costituzione in sede di legge di stabilità.

Resta di cruciale importanza la problematica della natura dell'assestamento, che la riforma conferma come provvedimento corrispondente al bilancio di previsione, anche per quanto attiene alla flessibilità.

Nel richiamare le considerazioni svolte nel precedente punto 2.5., non si può fare a meno di sottolineare, in questa sede, che l'ormai imminente presentazione alle Camere dell'assestamento per l'anno in corso costituisce la cartina di tornasole per verificare la complessiva "tenuta" della nuova legge contabile, sotto il profilo del corretto utilizzo di uno strumento essenziale della programmazione di bilancio.

3.12. La nuova configurazione del bilancio, consolidata dalla riforma, postula un rinnovamento delle modalità di esame del *rendiconto generale* dello Stato, che valorizzi il ruolo di verifica del raggiungimento degli obiettivi correlati a ciascun programma, nel quadro di un complessivo rafforzamento della fase parlamentare di verifica *ex post* dei risultati dell'azione del Governo, tenendo conto sotto tale profilo della deludente situazione di partenza, caratterizzata da uno scarso orientamento alla cultura del risultato da parte delle amministrazioni.

Al riguardo, appare essenziale garantire un efficace raccordo tra obiettivi correlati a missioni e programmi del bilancio dello Stato, relativi indicatori di performance e gli analoghi indicatori di raggiungimento dei risultati previsti, nell'ambito del Patto di convergenza, dalla legge n. 42 del 2009 e, con riferimento alla valutazione della dirigenza, dalla legge n. 15 del 2009.

A tal fine, occorre predisporre tempestivamente adeguata strumentazione di supporto per pervenire in tempi rapidi ad un coerente affinamento delle metodologie e dei criteri per l'individuazione di idonei indicatori per ciascun programma, fin dalla fase previsionale, anche sulla scorta degli approfondimenti di recente effettuati, in stretta collaborazione con le amministrazioni interessate, dalla Ragioneria generale dello Stato<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Vedi, in proposito, le interessanti conclusioni esposte nel documento "Un'analisi degli indicatori di *performance* delle note preliminari 2008-2009" del Ministero dell'economia e delle finanze-R.G.S., edito nell'aprile 2009. Sarebbe utile verificare in quale misura tali conclusioni siano state utilizzate nella predisposizione delle previsioni 2010 e nella rendicontazione 2008 e 2009.

La nuova Nota integrativa al rendiconto di ciascun ministero, coerente con il corrispondente documento previsionale, dovrebbe costituire la sede più idonea per trarre le conclusioni da tale raccordo, in particolare nella prima sezione, riguardante il rapporto sui risultati dell'azione amministrativa in relazione agli obiettivi. La seconda sezione, incentrata sulle risultanze della gestione finanziaria, si avvicina maggiormente alle Note preliminari che hanno caratterizzato i più recenti esercizi<sup>32</sup>. Gli eventuali scostamenti tra obiettivi definiti e risultati devono essere adeguatamente motivati.

Particolare rilievo assumono, in sede di verifica delle risultanze del rendiconto, i regolamenti parlamentari, ai quali la riforma demanda la definizione delle modalità e dei termini dell'esercizio del controllo "sullo stato di attuazione dei programmi e delle relative risorse finanziarie".

Altre innovazioni attengono a due nuovi allegati, riguardanti, il primo, le risultanze economiche (*budget*) di ciascun dicastero secondo le voci del piano dei conti, per programmi e centri di costo, parallelamente al bilancio di previsione, con un prospetto di riconciliazione con i risultati della gestione finanziaria; il secondo, l'illustrazione delle spese per la protezione dell'ambiente, con riferimento ai programmi interessati, coerentemente con gli indirizzi comunitari.

3.13. Nell'ambito del processo evolutivo del sistema contabile pubblico, era stata auspicata una riflessione sull'opportunità di interpretare in modo dinamico l'*obbligo costituzionale di copertura*, non limitandolo al solo saldo netto da finanziare del bilancio dello Stato, ma riferendolo anche ai saldi espressi in termini di competenza economica SEC'95 e di cassa.

Tale impostazione sembrerebbe accolta nella riforma, che, superando talune recenti incertezze normative<sup>33</sup>, ha sostanzialmente optato per la copertura in termini di saldi di finanza pubblica, prescrivendo che la relazione tecnica individui anche i criteri per la compensazione degli effetti sul fabbisogno e sull'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni "nell'ambito della stessa copertura finanziaria", ai fini del rispetto degli equilibri complessivi<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> Le note preliminari al rendiconto sono state disposte per la prima volta con circolare n. 11 del 19.03.2008 del Ministero dell'economia e delle finanze-RGS, relativa al rendiconto generale per l'esercizio 2007. Il recente Rapporto sulla spesa 2009 auspica che "una maggiore attenzione al processo nella fase di verifica a consuntivo, attraverso ad esempio l'indicazione - nelle Note preliminari a rendiconto - dei motivi degli scostamenti eventualmente registrati dal valore-obiettivo e delle eventuali azioni intraprese per correggere tali scostamenti".

<sup>33</sup> Cfr. art. 60, comma 7, del decreto legge n. 112, modificato, nella legge di conversione n. 133 del 2008, col mancato recepimento della copertura sui saldi di finanza pubblica discendenti dai vincoli europei. Vedi, in proposito, il paragrafo 4.6. del capitolo V della relazione al rendiconto 2008.

<sup>34</sup> Art. 17, comma 4: "4. Ai fini della definizione della copertura finanziaria dei provvedimenti legislativi, la relazione tecnica di cui al comma 3 evidenzia anche gli effetti di ciascuna disposizione sugli andamenti tendenziali del saldo di cassa e dell'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni per la verifica del rispetto degli equilibri di finanza pubblica, indicando altresì i criteri per la loro quantificazione compensazione nell'ambito della stessa copertura finanziaria."

In tal modo, dovrebbe essere assicurata l'effettiva neutralità delle iniziative legislative, istituzionalizzando l'attuale recente prassi, che prevede la copertura dei provvedimenti legislativi non solo in termini di competenza giuridica del bilancio statale (saldo netto da finanziare), ma anche con riguardo alla cassa (fabbisogno) e alla competenza economica SEC'95 (indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni)<sup>35</sup>, in linea con i suggerimenti dell'Unione europea<sup>36</sup>.

In via generale, va comunque riaffermato che la copertura finanziaria dei provvedimenti legislativi sui tre saldi di finanza pubblica risolve il problema alle radici, ma richiede specifica attenzione sulle metodologie di definizione degli andamenti tendenziali e programmatici, in relazione all'attuale scarsa trasparenza che caratterizza la trasposizione dei dati del bilancio finanziario in termini di contabilità economica SEC'95.

3.14. Quanto alla modalità di copertura delle leggi attraverso modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate, va segnalato che la riforma non esclude, come invece risultava dal testo approvato in prima lettura<sup>37</sup>, la possibilità di coprire nuovi o maggiori oneri di parte corrente utilizzando proventi derivanti da entrate non ricorrenti, secondo la prassi già ampiamente criticata sul piano contabile ed economico.

Va notato, al riguardo, che nella tipologia delle entrate non ricorrenti rientra anche il gettito derivante da imposte sostitutive, sanatorie, ecc., che in contabilità nazionale sono classificate come entrate in conto capitale.

La circostanza comporta una rilevante differenza tra contabilità finanziaria e contabilità economica SEC'95, in quanto nuovi o maggiori oneri coperti con entrate non ricorrenti, pur non avendo effetti, soddisfatte le altre condizioni, sui saldi della contabilità finanziaria, incidono invece negativamente sui saldi strutturali riferiti al conto economico della pubblica amministrazione e, in particolare, sull'indebitamento netto. La difficoltà dovrebbe comunque essere ora superata dall'obbligo di copertura sui tre saldi, esaminata nel precedente punto.

<sup>35</sup> Il testo approvato in prima lettura (A.S. 1397, art. 18, comma 4) si limitava a prescrivere un'analitica informativa nella relazione tecnica, ai fini dell'assunzione di iniziative per la compensazione di eventuali effetti peggiorativi su fabbisogno e indebitamento netto. In seconda lettura, è stato rilevato che l'assenza del vincolo giuridico di copertura sui tre saldi di finanza pubblica sarebbe risultato poco compatibile sia con l'impianto generale della riforma, sia con l'obbligo della clausola di salvaguardia, confermato nel testo definitivo. Le perplessità sono state ribadite anche dalla Corte dei conti (Cfr. audizione dell' 8 aprile 2009, pag. 26-27).

<sup>36</sup> Apprezzamento per la nuova norma è stata espressa anche dalla rappresentante della Commissione europea nel corso del *workshop* tenuto sulla riforma presso la Ragioneria generale dello Stato il 29 aprile scorso.

<sup>37</sup> Art. 18, comma 1, lett. c), A.S. 1397: "c) mediante modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate; resta in ogni caso esclusa la copertura di nuovi o maggiori oneri di parte corrente attraverso l'utilizzo dei proventi derivanti da entrate in conto capitale o non ricorrenti"; art. 17, comma 1, lett. c), legge n. 196/2009: "c) mediante modificazioni legislative che comportino nuove o maggiori entrate; resta in ogni caso esclusa la copertura di nuovi o maggiori oneri di parte corrente attraverso l'utilizzo dei proventi derivanti da entrate in conto capitale."

La conferma e l'affinamento del limite massimo (tetto) in caso di autorizzazione di spesa e della clausola di salvaguardia, effettiva e automatica, in caso di "previsione" di spesa, istituiti sin dal 2002 con la legge cosiddetta "taglia-spese", apprestano una rete di sicurezza "ex ante" in caso di sfondamento non previsto.

La rete di sicurezza è opportunamente ribadita nella fase "ex post", sia con il provvedimento ricognitivo di accertamento dell'avvenuto raggiungimento dei limiti di spesa e la conseguente cessazione dell'efficacia dell'autorizzazione legislativa interessata; sia con la tempestiva assunzione di iniziative legislative da parte del Ministro dell'economia e delle finanze per assicurare il rigoroso rispetto dell'obbligo costituzionale di copertura.

Altrettanto opportuna appare l'estensione del referto quadrimestrale della Corte dei conti sulla tipologia di copertura delle leggi anche ai decreti legislativi adottati nel periodo di riferimento. L'adempimento, prima previsto normativamente solo a richiesta delle Commissioni parlamentari e da tempo comunque effettuato puntualmente dall'Organo di controllo, viene ora sancito *ex-lege*. Non è stato, invece, accolto l'obbligo della relazione tecnica per gli emendamenti del relatore, previsto nel testo approvato dal Senato.

3.15. Tra i principi e criteri direttivi per l'esercizio della delega per il completamento della *revisione della struttura del bilancio*, la legge prevede espressamente una nuova aggregazione delle spese nell'ambito dei programmi, a livello di "azioni", finalizzata alla gestione e alla rendicontazione. L'ulteriore ripartizione costituisce una rilevante novità in ordine sia alla decisione di allocazione delle risorse sia alla valutazione *ex post* delle politiche pubbliche.

Le nuove aggregazioni dovrebbero sostituire gli attuali capitoli quali unità elementari del bilancio gestionale, ispirandosi alle concrete attività amministrative da perseguire per l'attuazione del programma. Esse dovrebbero corrispondere in qualche modo alle "attività"-processi e funzioni elementari, finali e strumentali, attuati dalle singole strutture organizzative dei competenti dicasteri - per il raggiungimento delle finalità proprie, attualmente individuate a titolo informativo e indicate, quali esplicazioni dei programmi, nel bilancio di previsione.

Sembra ragionevole ipotizzare che le azioni-attività, uniformandosi alla classificazione COFOG, come previsto dalla norma, riflettano una ripartizione più sintetica degli stanziamenti di bilancio di quanto non siano le attuali unità previsionali di base a livello di capitolo.

Occorre, in proposito, chiarire il rapporto "metodologico" che verrà ad intercorrere tra le nuove aggregazioni e gli attuali macroaggregati e capitoli di bilancio, entrambi richiamati nell'attuale struttura classificatoria della spesa; dovrà, inoltre, essere assicurato il raccordo delle predette azioni con la classificazione COFOG e con quella economica di terzo livello.

In via generale, va comunque osservato che al più elevato livello di aggregazione delle unità di voto, i programmi nel bilancio decisionale, non possa che corrispondere, sul piano gestionale, della rendicontazione e dei controlli, un idoneo livello di dettaglio e di analisi, in modo da garantire massima trasparenza e piena responsabilizzazione della gestione, anche ai fini delle valutazioni di consuntivo.

Inoltre, le moderne tecnologie informatiche agevolmente consentono l'esercizio della gestione e della rendicontazione su unità previsionali di base del bilancio gestionale ben più numerose degli attuali capitoli e articoli, dei quali anzi si era in precedenza auspicata, ai fini di maggiore trasparenza, una più dettagliata ripartizione per evitare aggregazioni *omnibus*<sup>38</sup>. Non va sottaciuto, ancora, che introdurre periodicamente nuove ripartizioni implica una discontinuità nel tempo delle poste del bilancio, rendendo difficoltosa la ricostruzione e l'individuazione delle linee di spesa, anche a livello aggregato.

3.16. Con riferimento alle conseguenze derivanti dall'adozione del *bilancio di cassa*, il previsto periodo di sperimentazione dovrebbe consentire l'emersione di tutte le possibili implicazioni, connesse soprattutto ai profili gestionali e di responsabilità conseguenti alla nuova disciplina, la cui applicazione dovrebbe comportare un sostanziale cambiamento dei comportamenti delle amministrazioni.

Il passaggio al criterio della cassa quale momento fondamentale di registrazione contabile dei fenomeni gestionali, sia pure accompagnato da un sistema di scritture "integrative" che assicurino anche la disponibilità di altre informazioni, prefigura, infatti, un profondo mutamento nell'intero impianto dell'ordinamento contabile e della stessa logica amministrativa ad esso sottesa, dal momento che l'attenzione viene concentrata su gestione e controllo dei flussi finanziari, esclusivo vincolo giuridico del bilancio. Di grande rilievo si manifesta, al riguardo, l'ottimale utilizzo del previsto regime transitorio, al quale i decreti delegati dovrebbero attribuire una congrua durata temporale.

Va, peraltro, ricordato che il modello di bilancio di cassa che emerge dai principi e criteri direttivi individuati dal legislatore per l'esercizio, entro tre anni, della delega, non appare vicino ad un criterio di cassa "puro", in quanto i contemperamenti previsti, come ad esempio i controlli preventivi di legittimità, i limiti all'assunzione delle obbligazioni, il piano finanziario, sostanzialmente lo avvicinano ad una sorta di modello di competenza finanziaria meno rigido rispetto alla doppia contabilità attuale.

In tale contesto, dovrebbe essere particolarmente approfondita l'attuazione del criterio direttivo che demanda al prospetto degli impegni assunti anche la funzione di evitare l'insorgere

<sup>38</sup> Cfr., al riguardo, il punto 3.4. del capitolo V della relazione della Corte al rendiconto 2008.

di debiti occulti, tenuto conto dei deludenti risultati ottenuti al riguardo nell'attuale sistema contabile incentrato sulla competenza giuridica.

Di cruciale importanza si manifesta, pertanto, la preventiva fase di sperimentazione disposta dal legislatore, per la durata massima di due esercizi, con modalità e termini da definire, entro tre mesi dall'entrata in vigore della riforma, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con talune amministrazioni, del resto già individuate.

Il previsto rapporto sullo stato di attuazione e sui risultati della sperimentazione fornirà alle competenti Commissioni parlamentari e alla Corte dei conti tutti gli elementi di valutazione per operare, in vista dell'adozione dei decreti legislativi, scelte ponderate, che consentano il passaggio meno traumatico possibile al bilancio di cassa.

3.17. Un cenno, infine, all'*analisi e valutazione della spesa*, attività collaborativa tra Ministero dell'economia e delle finanze e dicasteri, che viene istituzionalizzata in funzione della permanente esigenza di migliorare efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa, sia mediante la verifica dei risultati rispetto agli obiettivi programmati, ampliando e approfondendo la recente esperienza in tema di *spending review*; sia con un'intensa azione volta a razionalizzare l'articolazione dei programmi nell'ambito delle missioni.

Il rapporto triennale sulla spesa delle amministrazioni statali, del quale va sottolineata l'anticipazione fornita per il 2009<sup>39</sup>, dà conto, tra l'altro, dell'evoluzione e degli esiti di tale fondamentale attività, utilizzando anche l'apposita sezione della banca dati unitaria, mentre alla manifesta necessità di un suo potenziamento risponde l'esercizio, entro un anno, della specifica delega, che provvede anche alla revisione dei controlli di regolarità amministrativo-contabile.

#### **4. Conclusioni**

Il percorso attuativo della riforma della contabilità e degli strumenti di regolazione della finanza pubblica si presenta estremamente impegnativo per le istituzioni e gli operatori interessati, in ragione della complessità degli adempimenti e della tempistica, a volte stringente, previsti.

In via immediata, occorre far fronte soprattutto alla rilevante implementazione del corredo informativo prescritto per i prossimi documenti di finanza pubblica, a partire dallo schema di Decisione e dai disegni di legge di stabilità e di bilancio; alla predisposizione degli specifici documenti di programmazione per le amministrazioni diverse dallo Stato; alla costituzione degli organismi che accompagneranno l'attuazione della riforma;

---

<sup>39</sup> Cfr. "Rapporto sulla spesa delle amministrazioni centrali dello Stato – anno 2009", Ministero dell'economia e delle finanze – R.G.S.

all'approntamento e adeguamento delle procedure informatiche di supporto; alla costituzione della banca dati unitaria; all'avvio della sperimentazione per il bilancio di sola cassa.

Nel contempo, va predisposta la strumentazione idonea all'esercizio delle numerose deleghe, in primo luogo quella relativa all'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici.

Va notato, in proposito, che taluni adempimenti del cronoprogramma attuativo definito dal legislatore sono stati realizzati con ritardo, anche se trattasi di termini non perentori, quali il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'istituzione del Comitato per i principi contabili (art. 2, comma 5, termine 31 gennaio 2010) e il progetto di fattibilità per la banca dati unitaria (art. 13 e ordine del giorno n. 9/2555 accolto dal Governo, termine 30 marzo 2010); altri non risultano ancora attuati, quali la nuova convenzione con la Banca d'Italia per la tenuta del conto del tesoro (art. 47, commi 1 e 2, termine 31 marzo 2010) e il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per la sperimentazione del bilancio di cassa (art. 42, comma 2, termine 30 marzo 2010).

In tale contesto, la Corte dei conti, istituzionalmente preposta al coordinamento della finanza pubblica e alla corretta applicazione delle regole contabili, ribadisce piena disponibilità e massima collaborazione a tutte le altre istituzioni coinvolte, in primo luogo al Parlamento, nell'esercizio delle funzioni che la legge le affida nel superiore interesse della Repubblica. Appare, a tal fine, ineludibile un nuovo approccio alla problematica del controllo, ispirato al principio dell'interazione e della sinergia di tutti gli organismi a ciò preposti, nell'ambito delle specifiche competenze, in modo da "fare sistema", per il pieno rispetto della Costituzione, assicurando l'effettiva sana gestione della cosa pubblica.

## Capitolo VIII

### La legislazione di spesa e i mezzi di copertura

- 1. Considerazioni generali**
  - 2. La normativa concernente la copertura delle leggi di spesa nella nuova legge di contabilità**
  - 3. Dati e valutazioni d'insieme**
  - 4. I decreti legislativi**
- Tavole**

#### 1. Considerazioni generali

Questo capitolo contiene, analogamente agli anni precedenti, brevi note sulle più significative vicende della legislazione di spesa del 2009, tratte prevalentemente dalle relazioni che ogni quadrimestre la Corte invia al Parlamento – ora in base al disposto dell'art. 17 comma 9 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, che riproduce l'art. 11-*ter*, comma 6, della legge n. 468 del 1978, come modificata dalla legge n. 362 del 1988 – sulla tipologia delle coperture adottate nelle leggi approvate nel quadrimestre stesso e sulle tecniche di quantificazione degli oneri.

Esso contiene anche, in forma sintetica, alcune osservazioni – tratte anch'esse dalle medesime relazioni – sui decreti legislativi pubblicati nello stesso periodo.

Come è noto, in considerazione dello spostamento dell'asse decisionale concreto in direzione dei decreti legislativi per la frequente adozione di norme di delega, alcuni anni addietro la Corte aveva assunto l'iniziativa di sottoporre ai Presidenti delle Commissioni bilancio delle due Camere l'opportunità – su cui i Presidenti stessi avevano convenuto – di estendere ai decreti legislativi le relazioni quadrimestrali sulle leggi di spesa. Tale prassi è stata ora formalmente recepita nella nuova legge di contabilità (art. 17 comma 9, già citato).

Infatti, soltanto attraverso l'esame delle norme sostanziali da cui direttamente deriva l'eventuale onere posto a carico della finanza pubblica possono essere formulate valutazioni sull'aderenza delle norme stesse alle autorizzazioni di spesa contenute nelle leggi di delega o

riscontrato l'effettivo rispetto da parte delle norme delegate dalla eventuale clausola di neutralità finanziaria apposta alla legge di delega.

Per una completa rassegna della legislazione di spesa del 2009 e per osservazioni analitiche sulle singole leggi e sui singoli decreti legislativi si rinvia pertanto alle relazioni deliberate rispettivamente il 25 maggio 2009, il 17 dicembre 2009 e il 10 maggio 2010.

Al presente capitolo sono allegate quattro tavole, la prima delle quali elenca, in ordine cronologico, i nuovi oneri finanziari indicati dalle singole leggi in termini di competenza; la seconda illustra la ripartizione degli oneri stessi in relazione alle diverse forme di copertura; la terza gli oneri recati dalla legge n. 102, di conversione del DL n. 78; infine la quarta elenca i decreti legislativi pubblicati nell'anno.

Le tavole sopraindicate non comprendono gli effetti della legge finanziaria, che svolge una funzione diversa rispetto all'ordinaria legislazione di spesa e che forma oggetto di specifica analisi nel capitolo primo della presente relazione.

Analogamente al passato, gli oneri indicati non esauriscono completamente quelli effettivamente derivanti dalla legislazione dell'anno. Permane infatti, oltre alla presenza, peraltro complessivamente marginale, di ulteriori oneri non quantificati o quantificati in modo insufficiente, quella di oneri la congruità della cui quantificazione appare incerta: oltre che alle pagine che seguono, si rinvia, per un esame puntuale e dettagliato delle singole fattispecie, alle citate relazioni quadrimestrali.

Anche nel 2009 ha trovato conferma il processo di concentrazione della normativa di rilievo finanziario in un numero relativamente ristretto di provvedimenti d'urgenza, sia per effetto di norme di spesa previste fin dall'origine, sia anche - e talvolta soprattutto - per l'inserimento di ulteriori disposizioni di spesa conseguenti all'approvazione di emendamenti, spesso di origine governativa, presentati nel corso del procedimento di conversione.

Questa concentrazione determina gravi effetti negativi, su cui la Corte ha ripetutamente richiamato l'attenzione: a parte i casi - meno frequenti - di totale mancanza della relazione tecnica, spesso le norme introdotte in sede di conversione sono supportate da relazioni insufficienti e i necessari chiarimenti richiesti, come risulta dagli atti delle Commissioni bilancio, vengono forniti dalle Amministrazioni in modo per lo più sommario e comunque non aderente alle precise ed articolate osservazioni formulate. Ulteriori approfondimenti sono poi spesso resi impossibili dai tempi ristretti dell'esame parlamentare - in molti casi sostanzialmente limitato ad una sola delle due Camere -, determinati dalle necessità di rispettare i termini costituzionali di conversione, nonché dalla chiusura dell'esame per l'apposizione della questione di fiducia.

Il maggior accentramento sostanziale delle decisioni di spesa nella funzione di governo, attuato nella forma dei provvedimenti d'urgenza, ha così avuto come conseguenza un diminuito controllo parlamentare sulle decisioni stesse sia sotto il profilo dell'esame degli oneri dichiarati, sia sotto quello dei possibili riflessi di spesa delle disposizioni assunte come finanziariamente neutre, sia sotto quello infine della congruità degli stanziamenti rispetto alle esigenze che si intende soddisfare.

Il periodo di emergenza economico-finanziaria determinatosi a partire dalla seconda metà del 2008 ha certamente contribuito ad aggravare tale situazione ed ha anche impedito il pieno dispiegamento degli effetti positivi dell'anticipo della manovra di bilancio contestualmente alla presentazione del Dpef, che avrebbe dovuto tra l'altro comportare la possibilità di affrontare in tempi brevi le riforme istituzionali ed organizzative necessarie per poter incidere in modo organico sui grandi comparti di spesa.

Si ritiene in particolare che ai fini di un ordinato svolgimento della legislazione di spesa occorra rivitalizzare la funzione dei fondi speciali di parte corrente e di parte capitale, funzione notevolmente appannata negli ultimi anni a favore di un reperimento delle risorse attraverso il ripetuto spostamento da un obiettivo ad un altro. L'allocazione delle risorse nei fondi speciali costituisce infatti la modalità organizzativa connessa per eccellenza ad una tempestiva programmazione degli obiettivi da conseguire ed alla precostituzione delle corrispondenti dotazioni finanziarie, consentendo così sia di soddisfare al meglio le esigenze di ordine e trasparenza delle decisioni di spesa, sia di concentrare la parte sostanziale delle decisioni stesse nelle sessioni di bilancio.

In questo quadro, la riduzione di precedenti autorizzazioni di spesa - ivi compreso soprattutto il ricorso alle disponibilità di vari fondi, particolarmente dilatatosi negli ultimi anni - dovrebbe essere utilizzata soprattutto per far fronte ad esigenze imprevedibili che si manifestino nel corso dell'esercizio al di fuori della programmazione della spesa formulata nella sessione di bilancio.

Proprio in considerazione del grande incremento del ricorso alla riduzione di precedenti autorizzazioni di spesa, che è divenuta la modalità di copertura assolutamente prevalente, sarebbe tanto più necessaria l'indicazione, nella relazione tecnica, dei motivi del mancato utilizzo delle risorse per le finalità cui erano originariamente destinate sulla base della legislazione vigente e della eventuale presenza di programmi o comunque di esigenze di spesa che potrebbero determinare la necessità di ulteriori stanziamenti. Queste indicazioni mancano in concreto nella quasi totalità dei casi, specie per quanto riguarda la dotazione dei vari capitoli-fondo, fra cui soprattutto quelli per gli interventi strutturali di politica economica e per le aree

sottoutilizzate, e sono per lo più sostituite da generiche assicurazioni circa la disponibilità delle risorse, assicurazioni assolutamente inadeguate a soddisfare le esigenze ora indicate.

Una integrazione della normativa in tal senso, proposta dalla Corte in sede di audizione sulla riforma della legge di contabilità, non è stata però recepita nel testo definitivo della legge stessa. Tuttavia, la norma contenuta nell'art. 21 comma 11 lett. e) della nuova legge, che prevede l'inserimento in ciascuno stato di previsione di una scheda illustrativa, da aggiornare semestralmente, dei capitoli recanti i fondi settoriali correlati alle principali politiche pubbliche, nella quale sono indicati i corrispondenti stanziamenti previsti nel bilancio triennale, il riepilogo analitico dei provvedimenti legislativi e amministrativi che hanno determinato i suddetti stanziamenti e le relative variazioni, nonché gli interventi previsti a legislazione vigente a valere su detti fondi, costituisce comunque un decisivo miglioramento rispetto alla situazione precedente.

## **2. La normativa concernente la copertura delle leggi di spesa nella nuova legge di contabilità**

Il disegno di legge originario prevedeva la soppressione dell'obbligo di copertura dei nuovi o maggiori oneri di parte corrente recati dalla legge finanziaria (ora legge di stabilità) sancito dall'art. 11 comma 5 della legge 468.

La Corte aveva formulato al riguardo alcune osservazioni critiche, incentrate sul fatto che il dettato costituzionale esclude dall'obbligo di copertura la sola legge di bilancio, in quanto con essa "non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese" (art. 81, terzo comma, Cost.). La legge finanziaria (o di stabilità), realizzando il segmento sostanziale della manovra, è invece a pieno titolo soggetta all'obbligo di copertura (art. 81, quarto comma, Cost.).

La Corte non aveva neppure condiviso l'argomentazione secondo cui il rispetto dei vincoli europei quale limite all'assunzione di nuovi o maggiori oneri potesse essere ritenuto più rispondente all'evoluzione dell'ordinamento rispetto al vincolo costituzionale: esso infatti, non prevedendo altra sanzione se non l'applicazione di una sanzione pecuniaria al termine di un procedimento con forti caratteri di discrezionalità, non appare in grado di tutelare con la stessa coerenza del vincolo costituzionale l'effettiva copertura degli oneri stessi.

Come è noto, il testo finale ha ripristinato il vecchio testo, integrandolo con una disposizione relativa all'utilizzabilità degli eventuali margini di miglioramento del risparmio pubblico per la copertura finanziaria della legge di stabilità, purché risulti assicurato un valore positivo del risparmio pubblico.

Per quanto riguarda i problemi connessi all'obbligo di copertura delle leggi di spesa, la Corte aveva avuto modo di esprimersi in varie occasioni, rilevando l'esigenza - che qui si conferma - di pervenire a soluzioni organiche, non più limitate alla salvaguardia del solo saldo