

comunque, della loro inidoneità a fornire affidabili elementi conoscitivi sul fenomeno della flessibilità previsionale, ha comportato il loro mancato inserimento nella legge di bilancio.

Sempre con riferimento alla prima applicazione della riforma, opportuna si presenta la norma della legge di bilancio che demanda a decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Ministro competente, la possibilità di operare variazioni compensative tra capitoli già inseriti in precedenza nella tabella C della legge finanziaria e ora transitati nel bilancio¹¹. Tale disposizione non dovrebbe essere replicata negli esercizi successivi, perché non prevista dalla riforma.

16. Attenzione particolare merita la flessibilità gestionale del bilancio venutasi a delineare per effetto della riforma contabile.

La possibilità di intervenire con atti amministrativi nel corso della gestione per introdurre variazioni compensative nelle poste di bilancio è espressamente demandata dalla riforma a decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del Ministro interessato, nell'ambito di ciascun programma, limitatamente alle spese per adeguamento del fabbisogno e nel rispetto dei saldi di finanza pubblica, con divieto di utilizzo di spese in conto capitale per finanziare spese correnti¹².

Per gli aggregati di livello inferiore al programma, restano in vigore le disposizioni precedenti, non abrogate dalla riforma e con essa compatibili, tra cui la facoltà di procedere a variazioni compensative, nei limiti e alle condizioni prescritte, con decreti del Ministro competente, “nell'ambito della medesima unità previsionale di base” (art. 3, comma 5, del decreto legislativo n. 279 del 1997).

L'avvenuta elevazione dell'unità di voto parlamentare al livello del programma e l'introduzione formale del macroaggregato, quale insieme omogeneo di capitoli sostanzialmente corrispondente alle superate unità previsionali di base, inducono a ritenere tuttora vigente tale facoltà, anche perché funzionale ad un migliore dimensionamento delle poste del bilancio gestionale per l'ottimale perseguimento degli obiettivi stabiliti dal bilancio decisionale.

In tal senso si muovono le recenti istruzioni emanate dal Ministero dell'economia e delle finanze, Ragioneria generale dello Stato, con riferimento anche alle variazioni amministrative nell'ambito del capitolo, inteso come unità elementare del bilancio ai fini gestionali¹³.

¹¹ Legge n. 221 del 2010, art. 17, comma 17.

¹² Si riporta l'art. 33, comma 4, della legge n. 196/2009: “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”.

¹³ Circolare n. 17 del 2011, relativa alle regole di flessibilità del bilancio conseguenti alla riforma.

17. La nuova struttura del bilancio di previsione 2011 espone due livelli di raggruppamenti: missioni (n. 34), che rappresentano le funzioni principali di spesa, e programmi (n. 172), articolazioni interne delle missioni, ora unità di voto parlamentare. La revisione indotta dalla riforma, soprattutto in relazione alla prevista corrispondenza tra programmi e centri di responsabilità amministrativa¹⁴, ha comportato l'individuazione di 30 nuovi programmi, la soppressione di 21 programmi e la modifica della denominazione di altri 26.

La problematica dell'ottimale raccordo tra organizzazione e attività nell'ambito della riforma va, comunque, approfondita, sia con riferimento ai 22 (60 nel 2010) programmi condivisi tra centri di responsabilità di uno stesso dicastero, per un importo nel 2011, in termini di competenza, pari a circa il 53 per cento delle dotazioni complessive e a quasi il 34 per cento delle dotazioni finali (nel triennio 2011-2013, oltre 1.233 miliardi di stanziamenti complessivi e 553 miliardi per operazioni finali); sia con riguardo ai 4 (18 nel 2010) programmi condivisi tra due o più centri di responsabilità appartenenti a dicasteri diversi, che nel triennio 2011-2013 concernono dotazioni per oltre 31 miliardi¹⁵.

Emerge, pertanto, l'obiettivo difficoltà di realizzazione del disposto normativo. Nonostante l'impegno delle amministrazioni, che ha prodotto, nel processo di formazione del nuovo bilancio triennale, una notevole riduzione dei programmi condivisi e delle relative dotazioni¹⁶, oltre la metà degli stanziamenti complessivi e oltre un terzo delle spese finali risultano allocati in programmi gestiti da due o più centri di responsabilità di un medesimo dicastero.

In attesa delle valutazioni connesse con l'emanazione dei decreti delegati per il completamento della nuova struttura del bilancio, si ritiene che la situazione emergente dal bilancio 2011-2013 comporti necessariamente ulteriori approfondimenti sulla più opportuna configurazione del legame tra attività finalizzate al raggiungimento degli obiettivi (programmi) e centri amministrativi responsabili dei risultati (organizzazione), senza escludere eventuali modifiche normative che rivedano il principio della corrispondenza biunivoca oggi accolto dal legislatore.

¹⁴ Art. 21, comma 2, della legge n. 196 del 2009, di immediata applicazione, da completare nell'ambito della delega di cui al successivo art. 40, comma 2, lett. b) n. 2, che ribadisce tra i principi e criteri direttivi per la definitiva struttura del bilancio "l'affidamento di ciascun programma di spesa ad un unico centro di responsabilità amministrativa". Si veda, al riguardo, la circolare attuativa n. 14 del 2010 del MEF-RGS.

¹⁵ Oltre al programma "Missioni militari di pace", condiviso, nell'ambito della missione "Difesa e sicurezza del territorio", tra i ministeri della Difesa e dell'Economia e finanze, gli altri programmi condivisi interessano quasi tutti i dicasteri, relativamente a "Indirizzo politico" e "Servizi e affari generali" nell'ambito della missione "Servizi istituzionali e generali", nonché "Fondi da assegnare" nell'ambito della missione "Fondi da ripartire". I quattro programmi indicati attengono a previsioni di competenza di 11,2 miliardi nel 2011, 10,2 nel 2012 e 10,1 nel 2013.

¹⁶ Nelle previsioni iniziali, gli stanziamenti allocati in programmi condivisi tra più centri di responsabilità di uno stesso dicastero si sono ridotti, tra il 2010 e il 2011, dal 74 al 52,6 % delle spese complessive e dal 45 al 33,9 per cento delle spese finali.

In tale contesto evolutivo, oltre a una più significativa revisione in senso funzionale delle attuali aggregazioni classificatorie a livello di missioni e programmi, che potrebbe prendere in considerazione i suggerimenti manifestati dalla Corte sin dalla relazione al Parlamento sul consuntivo 2007¹⁷, potrebbe essere riesaminata, nei casi di rilevanti difficoltà tecnico-operative, la prospettiva dell'introduzione, anche temporanea, previ opportuni approfondimenti, del coordinatore-responsabile del programma condiviso, onde assicurare l'indispensabile coordinamento dei centri di responsabilità interessati¹⁸.

Da notare che il disegno di legge di bilancio confrontava opportunamente le previsioni iniziali con quelle assestate del bilancio 2010, riorganizzate sulla base della nuova struttura per programmi. È auspicabile che tali raccordi siano resi espliciti in futuro anche per i dati di consuntivo.

L'attuazione e le prospettive della riforma

18. La precedente relazione poneva in luce la particolare attenzione che le istituzioni e gli operatori coinvolti nel processo attuativo della riforma, valutato "estremamente impegnativo", avrebbero dovuto porre sul cronoprogramma stabilito dalla legge, caratterizzato da una tempistica a volte stringente per i previsti adempimenti.

L'effettivo svolgimento del percorso nel primo anno ha confermato in pieno tali timori, evidenziando una generalizzata tendenza al ritardo o all'ampliamento dei tempi, in relazione anche a reali difficoltà operative, come dimostra, ad esempio, l'esperienza applicativa della nuova disciplina della tenuta del conto del tesoro, dell'armonizzazione dei principi contabili, della creazione della banca dati unitaria, della revisione delle procedure per la realizzazione di

¹⁷ Due i principali filoni che caratterizzano tali indicazioni: da un lato, una più chiara distinzione tra missioni riguardanti attualmente la medesima tipologia di oneri, come, ad esempio, la sicurezza e l'ordine pubblico, oggi inseriti sia nella missione "Difesa e sicurezza del territorio", sia nella missione "Ordine pubblico e sicurezza"; dall'altro, una più appropriata collocazione di oneri funzionalmente attinenti a specifiche missioni, oggi inseriti in aggregati residuali e indistinti, quali "Servizi generali" e "Fondi da ripartire". Cfr., al riguardo, le relazioni ai rendiconti 2008 (vol. I, cap. V, par. 2.3.) e 2009 (vol. I, cap. VII, par. 2.3.). Rilevo analogo riveste la problematica relativa alla conservazione dell'originaria allocazione di taluni oneri, come quelli attribuiti alla missione 28 "Sviluppo e riequilibrio territoriale" nel bilancio di previsione e ad altre missioni in sede consuntiva, procedimento contabile che comporta una rilevante sottostima dell'aggregato originario, con implicazioni di rilievo costituzionale, in relazione all'art. 119, comma 5, della Carta. Quest'ultimo profilo è stato sottolineato anche nella recente audizione della Corte dei conti sul decreto legislativo in materia di risorse aggiuntive e interventi per la rimozione degli squilibri economici e sociali (Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 30 marzo 2011).

¹⁸ 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-RGS, 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."

opere pubbliche, della sperimentazione biennale propedeutica inizialmente all'introduzione del bilancio di sola cassa, ora al potenziamento del ruolo della cassa nell'ambito del doppio vincolo.

Circa le disposizioni sul conto di tesoreria¹⁹, incentrate sulla nuova convenzione con la Banca d'Italia, va rilevato che essa è stata stipulata soltanto il 22 marzo scorso, ampiamente al di là del termine di tre mesi dall'entrata in vigore della legge di riforma, in ragione del lungo *iter* procedurale che prevede anche il parere della Banca centrale europea. Naturalmente, sono slittati anche i successivi decreti sulle modalità di selezione delle controparti per il conto intrattenuto dal Tesoro presso la Banca d'Italia e per i conti assimilati e per i criteri di contabilizzazione delle operazioni e di movimentazione dei fondi.

La delega in tema di monitoraggio sullo stato di attuazione delle opere pubbliche e di verifica sull'utilizzo dei finanziamenti relativi, inizialmente da esercitarsi entro un anno dall'entrata in vigore della riforma, è stata prorogata di un altro anno in sede di aggiornamento e andrà quindi attuata entro il prossimo dicembre, con il definitivo varo del decreto legislativo, dopo i prescritti pareri parlamentari²⁰.

Anche la delega sui controlli di ragioneria e sull'analisi e valutazione della spesa delle amministrazioni statali, prevista originariamente entro un anno, è stata prorogata di sei mesi dalla legge di adeguamento della riforma. Il relativo schema di decreto legislativo è stato varato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 31 maggio scorso, per il parere delle competenti Commissioni parlamentari; su di esso si è espressa di recente la Corte dei conti, Sezioni riunite in sede consultiva.

Lo slittamento dei termini ha interessato anche la delega per il completamento della nuova struttura del bilancio, da esercitarsi ora entro il 1 gennaio 2013.

Quanto all'armonizzazione degli schemi di bilancio e dei sistemi contabili degli enti pubblici, sul versante dell'attuazione del federalismo fiscale, lo schema di decreto legislativo che riguarda gli enti territoriali, previsto dall'art. 2, comma 1, lett. h, della legge n. 42 del 2009, come modificato dalla riforma contabile, approvato in prima istanza dal Consiglio dei Ministri il 17 dicembre 2010 per il parere della Conferenza unificata, della Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale e delle altre Commissioni parlamentari di merito, è stato varato definitivamente nel Consiglio dei Ministri il 9 giugno scorso²¹.

¹⁹ Art. 47 legge n. 196 del 2009.

²⁰ Lo schema di decreto legislativo, approvato in via preliminare il 22 dicembre 2010, verrà ripresentato in Consiglio dei Ministri, dopo l'entrata in vigore della legge n. 39/2011, che contiene la proroga della scadenza al 31 dicembre 2011.

²¹ Decreto legislativo recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro enti e organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri il 9 giugno 2011.

Sul relativo schema, la Corte aveva espresso il suo parere nel corso di apposita audizione presso la competente Commissione bicamerale²², ponendo in luce diverse criticità, tra le quali riveste particolare rilevanza la diversa impostazione del principio della competenza finanziaria rispetto a quello ribadito per il bilancio dello Stato e accolto nel decreto legislativo per la parallela armonizzazione degli altri enti pubblici, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri lo scorso 31 maggio²³. Il provvedimento sugli enti territoriali, in corso di pubblicazione, ha accolto per ora tali preoccupazioni, rinviando la definizione dei contenuti specifici del criterio della competenza finanziaria ai successivi decreti legislativi previsti dall'art. 36, comma 5, in esito alla sperimentazione.

L'attento monitoraggio della sperimentazione, da ispirare in ogni caso al migliore perseguimento dell'obiettivo di effettiva armonizzazione nell'intero settore pubblico, consentirà di evitare il rischio di comportamenti incoerenti, in ossequio ai principi e criteri direttivi e alle procedure di coordinamento previste dalla riforma.

19. Tenuto conto dell'importanza strategica dell'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti e organismi del settore pubblico nell'ambito del complesso disegno riformatore, conviene soffermarsi sull'argomento.

Si tratta di un'innovazione ordinamentale funzionale al coordinamento della finanza pubblica, con rilevanti effetti anche sugli assetti organizzativi e sugli schemi operativi degli enti e organismi interessati; essa, peraltro, si configura come presupposto indispensabile di qualsivoglia processo di razionalizzazione del sistema, inteso a perseguire traguardi di maggiore trasparenza ed efficacia nell'azione di governo dei conti pubblici, unitamente al raggiungimento di livelli di operatività paragonabili alle *best practices* richieste dagli organismi internazionali e dalle autorità europee.

L'armonizzazione si inquadra nella permanente esigenza di "normalizzazione dei conti pubblici" più volte ribadita dal legislatore, sin dalla precedente riforma contabile generale n. 468 del 1978. I tentativi effettuati in tal senso nell'arco di oltre un trentennio hanno avuto scarso successo; tuttavia, l'impostazione originaria appare confermata dalla recente riforma, in un contesto molto diverso, caratterizzato da un lato dal sempre più incisivo sviluppo dell'integrazione europea, dall'altro dalla progressiva attuazione del federalismo fiscale. Essa conserva, quindi, piena validità, sulla base delle linee portanti della riforma, le cui disposizioni sono qualificate come "*principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi*

²² Audizione del 17 maggio 2011 presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale.

²³ Decreto legislativo per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, esclusi gli enti territoriali, previsto dall'art. 2 della legge n. 196/2009, allegato n. 1, principio contabile generale n. 22. (In corso di pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale).

dell'articolo 117 della Costituzione e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'articolo 120, secondo comma, della Costituzione.” (art. 1, comma 4, legge n. 196).

La complessità dell'operazione emerge anche dalla duplice delega prevista dal legislatore, cui si è accennato, riguardante, da un lato, gli enti territoriali nel contesto del federalismo fiscale; dall'altro, gli altri enti pubblici.

In particolare, obiettive difficoltà di adeguata attuazione dell'armonizzazione si pongono con distinto riferimento alle regioni e agli enti locali, per le prime in considerazione della diversificata articolazione dei sistemi contabili in relazione alle specifiche realtà istituzionali; per i secondi, tenuto conto della disomogeneità dei dati e del variegato ricorso all'esternalizzazione dei servizi. Ancora, nel comparto regionale distinto rilievo assume il settore sanitario, sia sotto il profilo quantitativo (circa l'80 per cento dei fondi gestiti), sia sotto l'aspetto qualitativo.

19.1. In ambito regionale, l'esigenza di superare la frammentazione degli schemi di bilancio e dei principi contabili si è posta, in passato, per assicurare la redazione di documenti contabili ispirati ai medesimi principi generali del bilancio dello Stato, tenuto conto del concorso della finanza regionale al perseguimento degli obiettivi di convergenza e di stabilità derivanti dall'appartenenza dell'Italia alla Comunità europea (d.lgs. 76/2000), sulla base dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica, ai sensi degli artt. 117 e 119 della Costituzione (d.lgs. 170/2006). La cornice normativa non ha prodotto, però, un'effettiva integrazione dei sistemi contabili, né ha impedito la coesistenza di sistemi di bilancio disomogenei anche a livello territoriale.

Il disallineamento appare in primo luogo riconducibile alla diffusa difformità dei principi generali ispiratori, con particolare riferimento alla competenza “finanziaria”. Il sistema contabile dello Stato e degli enti locali prevede l'applicazione del principio della competenza giuridica, confermato dalla riforma, con la contabilizzazione dell'intero importo dell'operazione (accertamento per l'entrata e impegno per la spesa) nel momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante; diversamente, l'attuale sistema contabile regionale limita la contabilizzazione alla quota dell'obbligazione che viene a scadere entro l'esercizio²⁴.

²⁴ Va notato, peraltro, che alcune leggi regionali attribuiscono a tale disposizione un significato sostanzialmente divergente dal criterio della scadenza dell'obbligazione e, di fatto, analogo a quello della competenza giuridica. Vedasi, ad esempio, la legge della regione Puglia n. 28 del 2001, art. 76, comma 2: “Formano impegno sugli stanziamenti di competenza dell'esercizio le somme dovute dalla Regione, in base alla legge o a contratto o ad altro titolo, a creditori determinati o determinabili, a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate entro il termine dell'esercizio”.

La discrasia concettuale si rende più evidente, ove si consideri che la medesima disposizione prevede che le regioni possano assumere impegni per l'intero importo, per i piani finanziari approvati dall'Unione europea e dalle relative deliberazioni di cofinanziamento nazionale del CIPE; inoltre, la possibilità di assumere impegni per l'intera somma, anche con riferimento alle spese pluriennali di piani e programmi approvati dal Consiglio o dalla Giunta regionale, è prevista da alcune leggi regionali.

Ancora, per gli atti da cui possono derivare spese pluriennali, il comportamento contabile si presenta particolarmente diversificato. Le regioni provvedono, in genere, a prenotazioni d'impegno, con accantonamento e indisponibilità delle relative somme (Marche, Veneto); alla scadenza dell'esercizio, l'importo della prenotazione può essere oggetto di riporto nella competenza dell'esercizio successivo (Toscana, Campania), ovvero può decadere e la somma trasformarsi in economia (Piemonte, Puglia). Al di là delle variegate soluzioni adottate, non si individua uno specifico strumento contabile che garantisca alle spese pluriennali certezza, in termini di effettiva copertura, controllo ed adeguata trasparenza.

Per quanto riguarda la classificazione delle spese, la norma vigente dispone la ripartizione in funzioni obiettivo, unità previsionali di base e capitoli. La riforma contabile estende l'innovazione intervenuta per il bilancio dello Stato, con la nuova classificazione per missioni e programmi raccordata con la codificazione COFOG di secondo livello, a tutto il comparto pubblico, compresi gli enti territoriali, incidendo su realtà regionali estremamente differenziate.

Tutto ciò rende ineludibile un urgente processo di armonizzazione, oltre che per corrispondere ai vincoli dell'Unione europea, per consentire un'efficace politica di bilancio tendente alla stabilità e alla crescita, per facilitare il percorso verso la quantificazione del costo di funzioni e servizi e la razionalizzazione della spesa pubblica.

19.2. Il quadro normativo nel settore sanitario presenta peculiarità nell'ambito del processo di armonizzazione, considerando l'attuale diversificata situazione della legislazione contabile regionale. Il decreto legislativo n. 502 del 1992 e le sue modifiche e integrazioni hanno avviato un sostanziale rinnovamento del Servizio sanitario nazionale, con l'adozione della contabilità generale fondata sul principio della competenza economica (o contabilità economico-patrimoniale), che costituisce un unicum dei processi di "aziendalizzazione" della pubblica amministrazione, sotto il profilo contabile. In tal modo, nelle aziende sanitarie la contabilità economico-patrimoniale ha sostituito la tradizionale contabilità finanziaria, non solo a consuntivo, ma anche a preventivo, mentre le regioni, competenti nella gestione del fondo sanitario nazionale, hanno mantenuto la contabilità finanziaria.

Nel tempo, l'impianto ha evidenziato talune criticità. In proposito, la Corte ha prospettato una serie di esigenze, quali: la definizione di principi contabili e di modelli di bilancio uniformi a livello nazionale; l'effettivo raccordo tra bilanci delle aziende e bilancio regionale; la corretta valenza delle informazioni sotto il profilo finanziario e patrimoniale.

Un deciso passo avanti dovrebbe compiersi con l'armonizzazione, mediante l'espresso richiamo agli articoli del codice civile in materia di bilancio delle società di capitali e la definizione di criteri di valutazione univoci per lo specifico settore. Si potrebbero, inoltre, adottare i modelli di rilevazione previsti per il monitoraggio dei conti sanitari, che già presentano spiccate caratteristiche di uniformità e di omogeneità, anche per i bilanci.

Ai fini della conciliazione delle contabilità degli enti sanitari con quelle delle regioni, le difficoltà derivano, soprattutto, dalla mancanza di autonomi bilanci per le risorse del fondo sanitario in gestione diretta delle regioni e dalle diversificate procedure di consolidamento dei bilanci aziendali. L'indisponibilità di dati contabili omogenei implica anche una non affidabile ricostruzione della dimensione economica complessiva del settore e della sua sostenibilità in termini di mantenimento degli equilibri di bilancio, rendendo arduo il confronto tra i dati degli enti di regioni diverse, aventi autonome discipline di dettaglio.

19.3. L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali è attualmente disciplinato dal testo unico approvato con decreto legislativo n. 267 del 2000 e successive modifiche e integrazioni. Il comparto si presenta particolarmente delicato ai fini del miglior perseguimento degli obiettivi strategici di finanza pubblica, oltre che per la numerosità (oltre 8500 soggetti), anche per le diverse caratteristiche organizzative e gestionali degli organismi interessati.

La funzione programmatica del bilancio di previsione, basato sulla competenza giuridica, è stata rafforzata con l'attuale classificazione della spesa, articolata su unità elementari denominate "interventi". Il sistema di programmazione comprende anche la relazione previsionale e programmatica, il bilancio pluriennale e il piano esecutivo di gestione, che fa da cerniera con la struttura organizzativa e realizza il collegamento con i centri di responsabilità.

A fronte di un unico codificato schema contabile, la disomogeneità dei dati e la loro difficile raffrontabilità è causata, soprattutto, dalle differenti modalità di applicazione della classificazione funzionale e dal diversificato ricorso all'esternalizzazione dei servizi. L'esistenza di una autonoma normativa contabile, consentita fin dal decreto legislativo n. 77 del 1995, rende in pratica facoltativa l'adesione alle buone pratiche individuate dallo specifico organo del Ministero dell'interno.

L'estensione del doppio vincolo, di competenza e di cassa, al comparto comporterà rilevanti problemi in ordine sia al processo di programmazione della spesa, sia, in particolare,

agli assetti organizzativi e agli schemi operativi, nonché un rilevante impatto sui rispettivi sistemi informativi. Specifica attenzione va posta, inoltre, alla nuova classificazione per missioni e programmi, la cui estensione alle autonomie locali dovrà avvenire evitando il rischio di perdere le informazioni attualmente disponibili.

20. L'avvio della realizzazione della banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, affidata al Dipartimento della Ragioneria generale del Ministero dell'economia e delle finanze con decreto ministeriale del 17 marzo 2010, ha evidenziato complessi problemi di fattibilità, nonostante la collaborazione tra le varie amministrazioni interessate alla fornitura dei dati, anche in relazione ai tempi lunghi che si prospettano per il processo di armonizzazione.

Il nuovo scenario derivante dall'attuazione del federalismo fiscale comporta un'attenta riconsiderazione degli strumenti informatici e telematici utilizzati dalle amministrazioni pubbliche per la gestione del sistema, ispirata alla reciproca integrazione, allo scambio di informazioni, alla condivisione degli archivi e al coordinamento dei processi operativi attraverso le nuove tecnologie. In tale ambito, un ruolo fondamentale riveste la nuova struttura informatica, con particolare riguardo alla specifica sezione dedicata ai dati necessari a dare attuazione al nuovo assetto istituzionale.

Il disegno della banca dati unitaria voluto dal legislatore dovrebbe, in estrema sintesi, fornire l'indispensabile supporto al controllo, monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici; all'attuazione e alla stabilizzazione del federalismo fiscale; all'analisi e valutazione della spesa delle amministrazioni centrali dello Stato. La banca dati rappresenta un'occasione forse unica per pervenire, in tempi ragionevoli, all'integrazione tra sistemi informatici e telematici pubblici di entrata e di spesa, oggi eccessivamente diversificati non solo tra i distinti livelli di governo, ma anche nell'ambito del medesimo livello decisionale.

La dettagliata analisi preliminare inserita nel rapporto sulla riforma contabile allegato al DEF, partendo dalla situazione attuale, mostra le aree d'intervento, gli strumenti e l'architettura tecnologica proposta, i possibili rischi e le attività necessarie per la loro riduzione o eliminazione. L'emanazione dei decreti legislativi per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio è considerata adempimento preliminare per la pratica attuazione del progetto.

21. Il fenomeno del ritardo ha interessato anche documenti fondamentali del novellato ciclo della programmazione, quali lo schema di Decisione di finanza pubblica, presentato alle Camere solo il 29 settembre 2010, dopo la contestuale delibera del Consiglio dei Ministri e senza il preventivo parere della Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica,

all'epoca non ancora costituita, sulle linee guida di ripartizione degli obiettivi tra i diversi livelli di governo, come stabilito dalla legge di riforma.

L'anticipo della manovra correttiva, confermando la linea degli esercizi immediatamente precedenti, è stato recepito nello schema di Decisione di finanza pubblica, ma non giustifica, ad avviso della Corte, il significativo "salto", non solo procedurale ma anche e soprattutto sostanziale, rispetto alle statuizioni legislative, che appaiono invece ampiamente compatibili con i provvedimenti d'urgenza varati dal Governo prima del 15 luglio, termine previsto per l'invio delle linee guida di ripartizione degli obiettivi alla Conferenza e alle Camere. A queste ultime, infatti, non è stato in tal modo fornito l'essenziale parere delle autonomie territoriali sulle predette linee guida.

Si osserva, peraltro, che lo schema di Decisione medesimo, oltre che in ritardo e privo del parere delle autonomie, è stato presentato senza taluni dei prescritti allegati, inviati tuttavia successivamente al Parlamento²⁵.

22. Il decreto ministeriale concernente l'avvio della sperimentazione del bilancio di sola cassa, previsto dalla legge di riforma, approntato ben oltre il termine previsto²⁶, non è stato emanato, in attesa delle decisioni parlamentari relative all'adeguamento alla nuova disciplina europea dei conti pubblici, intervenuto con la recente legge n. 39 del 2011.

In tale sede, il legislatore, sulla base delle perplessità e delle difficoltà emerse, segnalate più volte anche dalla Corte dei conti, ha profondamente rivisto la delega per l'adozione del bilancio di sola cassa, tramutandola in delega per il potenziamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, nell'ambito di un disegno riformatore che conferma il doppio vincolo della competenza giuridica e della cassa.

22.1. Le principali perplessità sull'adozione, nella situazione italiana, del bilancio di sola cassa riguardavano le informazioni sulle obbligazioni in essere, attive e passive, da rilevare con analitica esposizione degli effetti finanziari distintamente per esercizio: l'ottimale tenuta del conto impegni è, infatti, necessaria in qualsiasi contesto istituzionale. La Corte ritiene che

²⁵ La relazione sul programma delle infrastrutture strategiche (art. 10, comma 9, legge 196/09) è stata inviata al Presidente del Senato dal Ministro dell'economia e delle finanze il 5 ottobre 2010; le relazioni programmatiche sulle missioni di spesa, sulle leggi e sui contributi pluriennali (art. 10, commi 6, 7 e 8) sono state trasmesse il 18 ottobre 2010, il giorno prima del varo, in seconda lettura, della risoluzione di approvazione della Decisione da parte del Senato.

²⁶ L'art. 42, comma 2, della legge n. 196/2009 stabiliva il termine di 90 giorni dalla sua entrata in vigore, vale a dire marzo 2010, per l'emanazione del decreto, sul cui schema, elaborato successivamente, aveva espresso il proprio parere, ai sensi del comma 2 dello stesso articolo, la Corte dei conti in data 15 luglio 2010; i pareri delle Commissioni parlamentari competenti (V Camera e V Senato), richiesti il 21 ottobre, sono stati forniti nel dicembre 2010. L'*iter* di emanazione è stato opportunamente sospeso, in attesa delle modifiche legislative poi introdotte con la legge n. 39 del 2011.

l'evidenza a esso assegnata nell'ordinamento italiano rappresenti una positiva specificità, idonea alla pubblicità e alla trasparenza delle obbligazioni assunte dalle pubbliche amministrazioni. Tale positività sarebbe stata attenuata in un sistema basato sul solo vincolo decisionale di cassa, soprattutto nella fase gestionale, risolvendosi, di fatto, in un affievolimento del rigore in termini di obbligazioni assunte, con negative conseguenze anche sulla compatibilità con gli impegni europei.

In sede di audizione²⁷, era stato auspicato un approfondimento per una diversa soluzione, prendendo in considerazione la sostituzione graduale, a livello di vincolo decisionale, dell'attuale sistema finanziario della competenza giuridica e della cassa con un sistema basato sulla competenza economica adattata al settore pubblico, in linea con il SEC'95. Il bilancio di cassa era stato visto, in tale ottica, come tappa intermedia verso il bilancio di competenza economica.

Sul piano dei rapporti tra autorizzazione legislativa e azione amministrativa, in assenza di vincoli nella fase di assunzione degli impegni, si sarebbe potuto verificare il rischio di obbligazioni verso terzi senza i corrispondenti stanziamenti di cassa, con conseguente irrigidimento della spesa nei successivi esercizi, nella fase di formazione del nuovo bilancio. In tal modo, il Parlamento sarebbe stato chiamato a "ratificare" impegni assunti in precedenza, con rilevanti ripercussioni sugli equilibri dei conti pubblici, oltre che sulla stessa ripartizione dei poteri voluta dal legislatore.

22.2. Per altro verso, la necessaria valutazione dell'efficienza e dell'economicità della gestione renderebbe comunque indispensabile il ricorso a contabilità parallele di tipo economico, per l'esigenza di informazioni sui costi dell'attività svolta; ulteriori informazioni sono poi essenziali ai fini del raccordo con i criteri SEC'95 per il conto consolidato delle amministrazioni pubbliche.

Non ultima perplessità riguardava la vasta problematica dei residui, attivi e passivi, che il bilancio di sola cassa avrebbe dovuto eliminare. L'assoluta esigenza di tener conto comunque delle obbligazioni, cui non seguono incassi e pagamenti nel corso dello stesso esercizio, fa riemergere con tutta evidenza tale problematica, soprattutto nel nostro Paese, attese le dimensioni raggiunte da tali partite a tutti i livelli di governo²⁸. Negli anni trascorsi, in assenza di un'affidabile stima dei residui presunti sei mesi prima della chiusura dell'esercizio, si è dato luogo a una loro grave sottostima, che ha reso necessario l'adeguamento dei residui con

²⁷ Camera dei deputati, Commissione bilancio, Indagine conoscitiva concernente il disegno di legge C. 2555, 22 settembre 2009.

²⁸ Al 31.12.2010, i residui attivi esposti nel rendiconto dello Stato ammontano a circa 230 miliardi, quelli passivi superano i 108 miliardi.

l'assestamento. Conseguentemente, il bilancio di cassa non ha fornito informazioni adeguate al governo della finanza pubblica e "larghe" autorizzazioni di cassa hanno finito per contrapporsi alle "stime di cassa" elaborate per i documenti di finanza pubblica.

A tutto ciò si aggiunge il ruolo anomalo assunto dalla tesoreria centrale, caratterizzata da un'ampia intermediazione di mezzi finanziari provenienti dal bilancio, che ha fortemente condizionato la concreta gestione, producendo la sostanziale inutilità del bilancio di cassa nella sua configurazione attuale. Ai fini di un ragionevole avvio della nuova esperienza, occorrerebbe limitare gradualmente la predetta intermediazione ai soli trasferimenti in favore degli enti decentrati, restituendo al bilancio la sua significatività negli altri casi. Va da sé che la limitazione dell'intermediazione richiede una completa revisione dei conti presenti in tesoreria e la costruzione di un sistema che garantisca la piena tracciabilità dei flussi di cassa finalizzata ad aumentarne la trasparenza.

Questo percorso comporta l'eliminazione delle gestioni fuori bilancio, con particolare riferimento alle contabilità speciali, prevedendo, ove necessario, opportuni strumenti di flessibilità per la gestione in bilancio di particolari branche amministrative, come, ad esempio, difesa, forze di polizia, sovrintendenze beni culturali; la sistemazione strutturale del "conto sospesi collettivi", limitandone l'utilizzo a casi straordinari e, comunque, non rilevanti; la riduzione delle dimensioni dei fondi indistinti, con particolare riferimento al fondo di riserva per l'integrazione delle autorizzazioni di cassa.

Sotto il profilo della copertura finanziaria delle leggi, ai sensi dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione, allo scopo di evitare norme comportanti esorbitanti oneri potenziali, occorre valutare con cautela l'ipotesi secondo cui gli atti normativi aventi effetti finanziari, soprattutto di parte capitale, potessero essere dimensionati solo sul dato di cassa. In proposito, fermo restando l'obbligo di copertura sui tre saldi rilevanti di finanza pubblica, adottato ai sensi dell'art. 17, comma 4, della legge di riforma e consolidato dalle interpretazioni successive²⁹, sarebbe stato comunque necessario, ad avviso della Corte, assicurare la copertura con riferimento anche al saldo netto da finanziare in termini di competenza giuridica, come avvenuto sinora.

Il passaggio al bilancio di sola cassa avrebbe, infine, comportato il riordino del sistema dei controlli, anche sotto il profilo del controllo esterno, con la conseguente predisposizione di strumenti e procedure idonei ad assicurare una corretta gestione delle *performance*, ai sensi dell'art. 4 del decreto legislativo 150 del 2009.

²⁹ Vedasi, al riguardo, la circolare n. 32 del 2010 del Ministero dell'economia e delle finanze – RGS.

22.3. In particolare, problemi non minori, anche se del tutto diversi, si presentano sul versante dei residui attivi, che per il complesso delle entrate finali sono stati ricondotti al 31.12. 2010 a circa 230 miliardi (rispetto a 195 circa nel 2009), ma che in partenza si avvicinavano a 498 miliardi, al lordo dell'esclusione di vecchie partite per condono e "IVA Napoli" (56 miliardi) e delle riduzioni conseguenti alla riclassificazione per grado di esigibilità (per 212 miliardi).

Nonostante questo drastico ridimensionamento, la quota di residui riscossi nell'anno, pari a 27,7 miliardi, al lordo degli importi rimasti da versare alla fine dell'esercizio precedente, è stata di appena il 14,2 per cento dei residui iniziali. Tale quota scende addirittura a 2,6 miliardi e all'1,8 per cento se si considerano i soli residui al netto delle somme rimaste da versare e si fa riferimento alla base rappresentata dai residui iniziali da riscuotere riaccertati.

Questi risultati dimostrano come la massa dei residui attivi sia per lo più costituita da crediti di difficile riscossione anche dopo aver provveduto ad operarne una drastica scrematura attraverso la loro riclassificazione per grado di esigibilità.

Un'analisi approfondita dei residui attivi nell'ambito del bilancio dello Stato è oggetto di trattazione in altro capitolo della relazione. Qui va piuttosto ricordato come problemi analoghi a quelli sopra richiamati si pongano anche per gli enti territoriali, in particolare per molti comuni, il cui equilibrio di bilancio è oggi spesso assicurato proprio dall'iscrizione di residui attivi che non sono in realtà suscettibili di effettiva esigibilità.

In particolare, va tenuto presente il fenomeno, nei comuni, della sopravvalutazione dei residui attivi derivanti dall'accertamento delle entrate da ruoli consegnati agli agenti della riscossione. Si tratta di un fenomeno di notevole rilevanza, collegato in gran parte alle violazioni al codice della strada, che finora non è emerso nella sua effettiva consistenza anche per effetto della proroga accordata per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità relative ai ruoli consegnati fino al 30 settembre 2008, presentazione che dovrà avvenire entro il 30 settembre 2011, secondo quanto stabilito dall'art. 3, comma 12, del DL n. 203 del 2005 e dall'art. 36, comma 4-quinquies, del DL n. 248 del 2007, nel testo modificato dall'art. 1, commi 12 e 13, del DL n. 194 del 2009. In proposito va anche segnalato che l'eventuale deresponsabilizzazione di Equitalia per quanto riguarda la riscossione di questi crediti rischierebbe di rendere ancora più incerta e meno omogenea e trasparente la loro gestione contabile.

22.4. Nella nuova configurazione assunta dalla delega di cui all'articolo 42 della riforma³⁰, il passaggio al bilancio di sola cassa viene sostituito dal potenziamento della sua funzione, nell'ambito della conferma del "doppio" vincolo autorizzatorio di competenza e di cassa,

³⁰ Art. 5 della legge n. 39 del 2011.

portando il periodo di esercizio della delega da tre a quattro anni, sulla base di principi e criteri direttivi conseguentemente rivisti.

Tra questi, appaiono di particolare rilievo la razionalizzazione della disciplina in materia di obbligazioni giuridicamente perfezionate (accertamenti e impegni) e di residui, in funzione di maggiore trasparenza e di semplificazione; il potenziamento del bilancio di cassa, anche con opportuni piani finanziari e raccordi con la tesoreria; la revisione dei controlli preventivi di legittimità; l'acquisizione di informazioni per il raccordo con i criteri adottati in ambito europeo per il conto consolidato delle amministrazioni pubbliche; la graduale estensione del sistema alle altre amministrazioni del settore pubblico, anche in coerenza con la delega al Governo per l'attuazione del federalismo fiscale e, in particolare, con la delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili.

La sperimentazione biennale demandata alla Ragioneria generale dello Stato, non più da formalizzare in un decreto ministeriale da sottoporre al parere della Corte dei conti e delle Commissioni parlamentari competenti, come previsto nell'originaria legge di riforma, ma semplicemente da relazionare, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, alle medesime istituzioni, dovrebbe consentire il superamento di gran parte delle difficoltà e delle perplessità più sopra accennate, avviando finalmente in situazione di maggiore tranquillità un ineludibile processo di riqualificazione dell'ordinamento contabile, nell'impegnativo contesto derivante dalle sempre più vincolanti intese europee e dal nuovo assetto istituzionale federalista.

Sullo schema di decreto delegato è previsto il parere delle competenti Commissioni parlamentari, che si aggiunge a quello della Corte dei conti, trattandosi di materia di contabilità pubblica.

23. Lo schema della Decisione di finanza pubblica, presentato alle Camere in leggero ritardo rispetto al termine stabilito dalla riforma contabile, in sostituzione del precedente Documento di programmazione economico-finanziaria, sollecita nelle considerazioni d'esordio un immediato allineamento della legge di riforma, per quanto attiene al ciclo della programmazione, alle nuove procedure previste nell'ambito della politica economica europea dal recente aggiornamento del Patto di stabilità e crescita, incentrate sui documenti denominati *Stability program* e *National reform program*, mediante una adeguata modifica della vigente legislazione.

Come si accennava, la decisione del Consiglio europeo del giugno 2010 ha stabilito l'introduzione di un nuovo meccanismo di coordinamento *ex ante* delle politiche economiche nazionali, con l'avvio, dal gennaio 2011, del "semestre europeo" e delle modifiche al codice di condotta sull'attuazione del Patto di stabilità e crescita. La sorveglianza economica riguarderà le

politiche intese a garantire la disciplina di bilancio, la stabilità macro-economica, la crescita e la competitività, conformemente alla strategia Europa 2020 per una crescita “intelligente, sostenibile e inclusiva”. In tale ambito, sono previste la presentazione da parte degli Stati membri dei programmi di stabilità e di convergenza (PSC) e dei programmi nazionali di riforma (PNR) e la loro valutazione simultanea da parte della Commissione europea

Sotto il profilo procedurale, il “semestre” prevede una rigorosa tempistica, che parte con la presentazione al Parlamento europeo dell'indagine annuale della Commissione sulla crescita (gennaio) e il varo delle linee guida di politica economica e di bilancio del Consiglio europeo per gli Stati membri, ai fini della predisposizione dei Programmi di stabilità e di convergenza-PSC e dei Programmi nazionali di riforme-PNR (febbraio). Seguono la presentazione da parte degli Stati membri dei Programmi (aprile); la preparazione, sulla base dei predetti documenti, delle raccomandazioni di politica di bilancio della Commissione per i singoli Stati (giugno); l'approvazione di tali raccomandazioni da parte del Consiglio Ecofin e, per la parte che gli compete, del Consiglio occupazione e affari sociali (luglio); infine, l'approvazione delle rispettive leggi di bilancio da parte degli Stati membri, tenendo conto delle raccomandazioni espresse dal Consiglio europeo. I nuovi e più stringenti vincoli intendono realizzare la piena coincidenza delle programmazioni nazionali con la programmazione europea.

Sotto l'aspetto sostanziale, il semestre europeo non persegue solo il fondamentale obiettivo di un più stretto controllo sui conti pubblici e di una più rigorosa disciplina fiscale degli Stati membri, ma anche quello di esercitare un più incisivo coordinamento sulle scelte di politica economica e sulle riforme strutturali, con effetti in termini di crescita, rafforzamento della competitività e incremento dell'occupazione.

Confermando la piena validità dell'impianto complessivo della riforma contabile, la citata legge n. 39 del 2011 comporta il suo puntuale adeguamento alle nuove procedure europee, essenzialmente sostituendo la Decisione di finanza pubblica con il Documento di economia e finanza, da presentare alle Camere entro il 10 aprile, disponendo l'obbligo di una Nota di aggiornamento entro il 20 settembre e, soprattutto, inserendo tra i principi ispiratori la “coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea”. In tal modo, il pieno controllo dei conti avverrà attraverso un'organica e moderna strutturazione delle regole di finanza pubblica, recando maggiore efficacia all'azione di Governo e Parlamento e valorizzando la stessa realtà democratica del nostro Paese.

24. La legge di adeguamento della riforma contabile ha introdotto ulteriori innovazioni, sulle quali conviene soffermarsi.

Per quanto concerne il coinvolgimento dei diversi livelli di governo nel processo di programmazione, si prevede che il nuovo Documento di economia e finanza, che sostituisce la Decisione di finanza pubblica già a decorrere dal corrente anno, sia trasmesso contestualmente alle Camere e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica. L'esame avviene, quindi, senza che le Assemblee legislative possano disporre, sin dall'inizio, del parere delle autonomie territoriali sulle linee guida, come previsto per il precedente documento programmatico, ferma restando la possibilità delle medesime autonomie di esprimersi "in tempo utile per le deliberazioni parlamentari".

Nonostante la ristrettezza del tempo disponibile, sembra alquanto incoerente l'attenuazione, sotto tale profilo, del ruolo programmatico delle autonomie territoriali, che si trovano ora nella pratica impossibilità di fornire al Governo indicazioni sulla definizione dei contenuti del Documento, come richiederebbe l'evoluzione in senso federalistico del sistema. La nuova disciplina prevede il preventivo parere delle autonomie al Governo solo nel caso di modifica degli obiettivi programmatici, mediante la trasmissione delle linee guida, entro il 10 settembre, alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, perché si esprima entro il 15 settembre, in tempo per la Nota di aggiornamento del DEF.

Quanto agli altri strumenti della programmazione, viene anticipato al mese di gennaio il termine per la presentazione dei disegni di legge collegati alla manovra, precisando che essi non possono incidere sui saldi di finanza pubblica definiti dalla legge di stabilità. Si tratta, in ogni caso, di una modifica del tutto compatibile con l'impianto complessivo della riforma, che riconosce ai collegati la natura di meri strumenti attuativi del disegno di correzione dei conti pubblici, delineato in precedenza.

Di rilievo appaiono, nelle nuove disposizioni, anche il differimento, da 18 a 24 mesi, del termine per l'esercizio della delega per la razionalizzazione delle procedure di spesa relative ai finanziamenti in conto capitale per la realizzazione di opere pubbliche; l'anticipo al mese di aprile della Relazione generale sulla situazione economica del Paese, salvo che per l'anno in corso, il cui termine è disposto per il 30 settembre; le proroghe di un anno del termine per l'esercizio della delega per il completamento della riforma del bilancio dello Stato e di sei mesi per la delega sull'analisi e revisione della spesa e i controlli di ragioneria; infine, la previsione di una sperimentazione, da effettuare nel 2012, finalizzata all'introduzione delle "azioni" quali unità elementari e gestionali del bilancio.

25. La legge prevede un notevole arricchimento del contenuto del nuovo Documento di economia e finanza. Esso è composto di tre sezioni, la prima dedicata allo schema del Programma di stabilità, con tutte le articolazioni richieste dalle intese europee; la seconda,