

pubblica, una maggiore capacità di riallocazione, avendo le amministrazioni potuto agire, per motivate esigenze, sulle spese rimodulabili, evitando comunque l'utilizzo degli stanziamenti di conto capitale per finanziare spese correnti. Sulla base delle condivisibili indicazioni ministeriali¹⁸, i più ampi margini di flessibilità hanno interessato anche l'anno 2014.

In coerenza con la funzione programmatica di medio periodo, le amministrazioni hanno definito le proposte per ciascuno dei tre esercizi considerati, affiancando alle previsioni di competenza quelle di cassa, stabilendo le priorità degli obiettivi da raggiungere, quantificando le risorse necessarie per il loro raggiungimento, tenendo conto anche della norma interpretativa introdotta con l'articolo 10, comma 15, del decreto-legge n. 98 del 2011, che ha meglio stabilito in via permanente i confini delle spese non rimodulabili e, di conseguenza, di quelle rimodulabili, sulle quali incide la flessibilità¹⁹.

L'applicazione di tale norma ha consentito un notevole ampliamento del circuito delle spese rimodulabili, a tutto vantaggio della potenziale flessibilità del bilancio: esse sono passate da 25,6 a 46,8 miliardi nel 2012, da 31 a 43,9 miliardi nel 2013 e da 24,8 a 37,5 miliardi nel 2014, con un incremento di oltre il 57 per cento nel triennio. L'attuale assetto delle dotazioni di bilancio espone, con la descritta impostazione, spese rimodulabili intorno al 10 per cento, a fronte di oneri non rimodulabili per circa il 90 per cento. Va, comunque, chiarita la problematica derivante dall'avvenuta assimilazione, di fatto, delle spese non rimodulabili alle spese obbligatorie, che continuano a essere specificate nell'elenco di cui all'art. 26, comma 3, della riforma.

Nel quinquennio 2012-2016 opera anche la disposizione della manovra correttiva che amplia ulteriormente la flessibilità gestionale del bilancio²⁰, consentendo, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta dei Ministri interessati, variazioni compensative di spese rimodulabili e non, in deroga alla disciplina contabile.

Pur tenendo conto della temporaneità delle norme e delle cautele previste dal legislatore, non può non rilevarsi come i recenti continui ampliamenti dei confini della flessibilità comportino un simmetrico affievolimento delle prerogative parlamentari

¹⁸ Circolare n. 23 del 2011 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

¹⁹ “Il secondo e terzo periodo dell'articolo 21, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, si interpretano nel senso che nell'ambito degli oneri inderogabili rientrano esclusivamente le spese cosiddette obbligatorie, ossia le spese relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, le spese derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle vincolate a particolari meccanismi o parametri, determinati da leggi che regolano la loro evoluzione”.

²⁰ Si riporta il comma 02 dell'art. 1 del decreto legge n. 138, convertito dalla legge n. 148 del 2011: “02. Al solo scopo di consentire alle amministrazioni centrali di pervenire al conseguimento degli obiettivi fissati al comma 01, in deroga alle norme in materia di flessibilità di cui all'articolo 23 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, limitatamente al quinquennio 2012-2016, nel rispetto dell'invarianza dei saldi di finanza pubblica, possono essere rimodulate le dotazioni finanziarie di ciascuno stato di previsione, con riferimento alle spese di cui all'articolo 21, commi 6 e 7, della medesima legge n. 196 del 2009. La misura della variazione deve essere tale da non pregiudicare il conseguimento delle finalità definite dalle relative norme sostanziali e, comunque, non può essere superiore al 20 per cento delle risorse finanziarie complessivamente stanziate qualora siano interessate autorizzazioni di spesa di fattore legislativo, e non superiore al 5 per cento qualora siano interessate le spese di cui all'articolo 21, comma 6, della citata legge n. 196 del 2009. La variazione è disposta con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze su proposta del Ministro competente. Resta precluso l'utilizzo degli stanziamenti di spesa in conto capitale per finanziare spese correnti. Gli schemi dei decreti di cui al precedente periodo sono trasmessi al Parlamento per l'espressione del parere delle Commissioni competenti per materia e per i profili di carattere finanziario. I pareri devono essere espressi entro quindici giorni dalla data di trasmissione. Decorso inutilmente il termine senza che le Commissioni abbiano espresso i pareri di rispettiva competenza, i decreti possono essere adottati. E' abrogato il comma 14 dell'articolo 10 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111”.

concernenti le decisioni di bilancio e la competenza in materia di programmazione economico-finanziaria.

3.4.3. La concreta applicazione delle disposizioni sulla flessibilità previsionale continua, tuttavia, a suscitare perplessità, anche con riferimento al bilancio per il corrente anno e per il triennio 2012-2014. Nella relazione al Parlamento sul rendiconto 2010, la Corte aveva posto in luce, oltre al presumibile limitatissimo ricorso a tale flessibilità da parte delle amministrazioni, l'assenza di affidabili informazioni sul fenomeno in sede di previsioni di bilancio per il 2011, comprovata dalla singolare anomalia della mancata compensazione contabile delle variazioni proposte dalle amministrazioni e assentite dal Ministero dell'economia e delle finanze, in forza delle disposizioni sulla flessibilità, quali risultanti dagli allegati agli stati di previsione della spesa, ai sensi dell'art. 23, comma 3, della riforma²¹.

Nel nuovo disegno di legge di bilancio, gli allegati prescritti sono stati pubblicati soltanto per 5 dicasteri su 14 (Sviluppo economico, Lavoro, Ambiente, Politiche agricole, Beni culturali), con riguardo a variazioni compensative per soli 47,3 milioni, pari allo 0,001 per cento della spesa rimodulabile. Quanto agli altri dicasteri, in assenza di elementi informativi nella relazione e nelle note preliminari, è da presumere il mancato utilizzo della flessibilità previsionale.

Nonostante i descritti ampliamenti della flessibilità operati dal legislatore per rendere meno critica la gestione, incisa massicciamente dalle cospicue riduzioni connesse con la politica di contenimento delle spese, viene in tal modo comprovato, anche nel nuovo bilancio, il non significativo uso di tale facoltà da parte dei Ministeri. Occorre rilevare, in proposito, l'esigenza di porre prioritaria attenzione al fenomeno, anche mediante specifica analisi, oltre che in sede di relazione al disegno di legge di bilancio, con un opportuno adeguamento delle Note integrative. Il consolidamento della flessibilità previsionale su livelli del tutto trascurabili finirebbe, infatti, per annullare una delle potenzialità più significative recate dalla riforma contabile.

3.4.4. Particolare attenzione meritano le Note integrative, nelle quali le amministrazioni individuano gli obiettivi concretamente perseguibili sottostanti ai programmi di spesa e i relativi indicatori di risultato. Esse costituiscono lo strumento di collegamento fra la programmazione di bilancio e quella strategica.

Sulla base delle linee guida indicate dalla Ragioneria generale, le Note per il 2012 e il triennio 2012-2014, aggiornate dopo l'approvazione della legge di bilancio, si presentano, nel complesso, con un livello accettabile di elaborazione, comunque migliore dei corrispondenti documenti del precedente esercizio. Restano da sciogliere alcuni nodi legati essenzialmente ai parametri e agli indicatori di risultato, ancora generalmente lontani dal "sistema completo idoneo a misurare le risorse finanziarie e umane utilizzate (*input*), le attività svolte (*realizzazione fisica*), i risultati ottenuti (*output*), e l'impatto (*outcome*) generato dal programma sulla collettività e sull'ambiente", preconizzato per ciascuna amministrazione dalle istruzioni applicative.

Incide su tali fondamentali documenti anche la concreta gestione e rendicontazione dei cosiddetti programmi condivisi tra più centri di responsabilità, a volte di amministrazioni diverse, sulla cui problematica la Corte ha concentrato più

²¹ Cfr. Relazione al Parlamento sul rendiconto 2010, vol. I - Ordinamento contabile, par. 15.

volte le sue osservazioni, auspicando, in attesa di un' opportuna revisione della norma²², l'individuazione di un "coordinatore" di programma. Le linee guida si danno parziale carico della questione, disponendo che: " Nel caso in cui un programma interessi più centri di responsabilità amministrativa, per l'inserimento delle informazioni della Sezione II dovrà essere necessariamente individuato un referente unico per tale programma a livello amministrazione". E' dubbio, tuttavia, che ciò possa bastare: si impone, in realtà, un'approfondita analisi sulle soluzioni organizzative da apprestare sul piano strutturale.

Le nuove previsioni per il triennio 2012-2014 confermano la rilevanza dimensionale dei programmi condivisi tra diversi centri di responsabilità amministrativa, come già osservato nella precedente relazione²³. I programmi condivisi tra vari centri di responsabilità, appartenenti alla medesima amministrazione o ad amministrazioni diverse, riguardano dotazioni per 411,4 miliardi nel 2012, 365,8 miliardi nel 2013 e 376,6 miliardi nel 2014, pari, rispettivamente, al 52,8, 49,8 e 51,3 per cento degli stanziamenti di competenza del bilancio; al netto del rimborso di prestiti, le incidenze si aggirano intorno a un terzo delle spese finali. Si torna, pertanto, a rilevare l'esigenza di adeguati approfondimenti per la revisione, sotto tale profilo, della disciplina vigente, al fine di superare la palese discrasia tra realtà operativa e dettato normativo.

3.4.5. Altra importante novità recata dal disegno di legge di bilancio 2012-2014 è la prima elaborazione in via sperimentale dell'ecobilancio previsionale, su base triennale, dello Stato. L'iniziativa, non espressamente prevista dalla riforma contabile in sede di formazione del bilancio, va apprezzata, poiché completa in fase previsionale e programmatica il circuito che si conclude con l'ecorendiconto disposto dalla norma (art. 36, comma 6, legge n. 196/2009), documento che ha mostrato una prima attuazione anticipata in sede di rendiconto 2010 e, come si vedrà, un notevole affinamento nel rendiconto 2011.

La rilevazione delle spese a finalità ambientale previste per il triennio è impostata in coerenza con criteri e metodologie adottati in sede comunitaria: una vera e propria contabilità satellite definita da Eurostat, che mira a individuare gli stanziamenti di spesa primaria, depurata cioè da interessi, redditi di capitale e rimborso prestiti. Si dovrebbe, in tal modo, pervenire alla corrispondenza delle fasi previsionale e consuntiva, auspicata nella precedente relazione²⁴. Va, comunque, rilevata l'esigenza di una sollecita attivazione dei canali informativi necessari a superare le attuali difficoltà, segnalate anche nella relazione illustrativa, per individuare ulteriori spese ambientali allocate, in massima parte, in trasferimenti a soggetti e organismi esterni all'amministrazione statale, per le quali mancano, al momento, precise informazioni sulla loro destinazione finale.

²² Si fa riferimento al comma 2, art. 21 della legge 196/2009 secondo il quale "la realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa di primo livello dei Ministeri, ai sensi dell'articolo 3 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300", nonché al criterio direttivo della delega per il completamento della riforma della struttura del bilancio, di cui al comma 2, lett. b), n. 2, dell'art. 40 della medesima legge, che prevede "2) l'affidamento di ciascun programma di spesa ad un unico centro di responsabilità amministrativa".

²³ Relazione al Parlamento sul rendiconto 2010, vol. I, Ordinamento contabile, par. 17.

²⁴ Si osservava, nell'occasione: "l'esigenza di un sollecito adeguamento a tale metodologia delle elaborazioni effettuate in sede di bilancio di previsione per il 2011 e il triennio 2011-2013, comprensive degli effetti della legge di stabilità, intese a definire coerentemente un ecobilancio a legislazione vigente, cui raffrontare le risultanze dell'esercizio in corso." Ibidem, par. 10.

Al fine di dare concreto contenuto al completamento, in materia, del normale circuito contabile, si conferma la necessità di pervenire sollecitamente all'aggiornamento dell'ecobilancio previsionale, sulla base alla legge di bilancio approvata dalle Camere, comprensiva dei riflessi derivanti dalla legge di stabilità.

3.4.6. Nel decorso anno ha avuto la prima attuazione, in lieve ritardo rispetto ai termini prescritti, la disposizione sull'aggiornamento semestrale delle schede illustrative dei programmi e dei capitoli recanti fondi settoriali delle principali politiche pubbliche (art. 21, comma 11, lett. b ed e, della riforma). In tal modo, le Camere hanno avuto la disponibilità di fondamentali elementi informativi sulla concreta gestione del bilancio.

L'aggiornamento delle schede-programma, contabilmente completo, non sembra del tutto corrispondere alla prescrizione normativa, poiché richiederebbe ulteriori affinamenti sotto il profilo del dettaglio e della motivazione dei provvedimenti di variazione intervenuti, elencati soltanto con riferimento alla tipologia dell'atto amministrativo; quanto ai fondi settoriali, l'aggiornamento potrebbe essere notevolmente migliorato nella significatività utilizzando, per ciascuna variazione, lo spazio dedicato alle note esplicative.

Il puntuale raccordo delle poste finanziarie con il dato normativo costituisce un indispensabile presupposto per la completa trasparenza della gestione e un passaggio cruciale della riforma, che ha convogliato la decisione parlamentare su aggregati più ampi e significativi, a fronte di analisi dettagliate di ciascun singolo elemento gestionale. Occorre, pertanto, proseguire nel processo di approfondimento dei documenti illustrativi indicati, al fine di pervenire alla completa corrispondenza con le esigenze informative prescritte.

3.5. La situazione di straordinario rischio per la stabilità finanziaria, non solo dell'Italia ma dell'intera area euro, ha indotto il nuovo Governo di coesione nazionale ad adottare un'altra manovra correttiva, sul finire del 2011, volta, da un lato, a confermare l'obiettivo del pareggio del conto economico delle amministrazioni pubbliche nel 2013, pur nel peggiorato quadro di riferimento macroeconomico; dall'altro, a dare l'avvio a talune rilevanti riforme strutturali richieste anche dalle intese europee.

La legge n. 214 del 2011, di conversione, con modifiche e integrazioni, del decreto legge n. 201, prendendo atto dei negativi riflessi sulle prospettive economiche indotti dal perdurare della crisi mondiale, reperiva oltre 20 miliardi a sollievo del disavanzo, a decorrere dal 2012, sostituendo nel contempo con entrate certe quelle ipotizzate per il riordino della spesa sociale e delle agevolazioni fiscali, già incorporate nel tendenziale; dal lato della spesa, i minori oneri correnti, derivanti soprattutto dal completamento della riforma delle pensioni, erano destinati ad interventi per favorire la crescita e per opere infrastrutturali. Le significative modifiche del quadro di riferimento macroeconomico e di finanza pubblica venivano comunicate al Parlamento attivando, per la prima volta, la relazione prevista dalla riforma contabile in caso di scostamenti rilevanti dagli andamenti precedentemente previsti, che rendano necessari interventi aggiuntivi per raggiungere gli obiettivi²⁵.

²⁵ Relazione concernente gli effetti di correzione degli obiettivi della manovra finanziaria per il triennio 2012-2014, doc. LVII n. 4 *ter* del Senato della Repubblica, presentata il 7 dicembre 2011 ai sensi dell'art. 10 *bis*, comma 6, della legge n. 196/2009.

La nuova correzione conferma, sostanzialmente, le considerazioni espresse dalla Corte dei conti sull'anomalo aumento del livello d'intermediazione del bilancio pubblico: nel quinquennio 2010-2015, sulla base delle stime aggiornate contenute nel Documento di economia e finanza 2012, le entrate mostrano un incremento di ben 123 miliardi, mentre le spese, nonostante le misure di contenimento, aumentano di 52 miliardi²⁶: in tale situazione, sono da attendersi effetti inflazionistici e depressivi sul ciclo economico superiori a quelli stimati.

Si tratterebbe, comunque, di risultati più favorevoli di quelli ipotizzati, nel medio termine, dalle intese europee, che hanno dato luogo al recepimento in Costituzione dell'equilibrio di bilancio, al netto della componente ciclica: considerando quest'ultima, infatti, il conto consolidato della amministrazioni pubbliche evidenzerebbe, nel prossimo anno, un avanzo intorno allo 0,6 per cento del prodotto interno lordo.

Il Documento di economia e finanza 2012, nel prendere atto dell'ulteriore peggioramento del quadro macroeconomico di riferimento, ha modificato l'obiettivo del pareggio nominale per il 2013 in un lieve indebitamento dello 0,5 per cento, che rientra comunque nel "close to balance" delle intese europee e corrisponde all'indicato avanzo strutturale dello 0,6 per cento. Le ultime previsioni della Commissione europea confermano l'obiettivo del pareggio strutturale, senza ricorso a manovre aggiuntive, prevedendo per il 2013 un deficit nominale dell'1,1 per cento, con una contrazione del prodotto 2012 dell'1,4%, e con una ripresa molto lenta nel 2013 dello 0,4 per cento.

Sul piano generale, va posto in rilievo che la concentrazione in provvedimenti d'urgenza delle norme di rilievo finanziario, con l'aggiunta di altre disposizioni in sede di conversione, non consente sempre un esame approfondito dei testi legislativi, spesso in mancanza di relazioni sufficienti e generalmente limitato a una sola Camera, per rispettare i termini costituzionali di conversione, quasi sempre con l'apposizione della questione di fiducia.

Il fenomeno, da tempo sottolineato dalla Corte dei conti anche nelle relazioni sulle leggi di spesa²⁷, ha di recente indotto la Corte costituzionale (sent. n. 22/2012) a dichiarare l'impossibilità di inserire, nella legge di conversione di un decreto-legge, emendamenti estranei alle finalità e all'oggetto del testo originario, in ossequio al principio di interrelazione funzionale tra decreto legge e legge di conversione, desumibile dall'art. 77 della Costituzione; il Presidente della Repubblica ha inviato un conforme messaggio ai Presidenti delle Camere. Va considerata, inoltre, la conseguente attenuazione del controllo parlamentare, sia per il *quantum* e la congruità dei maggiori oneri rispetto alle esigenze da soddisfare, sia per i reali riflessi delle norme assunte come neutre, il che implica necessariamente una più elevata dose di incertezza nella legislazione di spesa e, quindi, nel governo della finanza pubblica.

3.6. Considerazioni specifiche vanno riferite al disegno di legge di approvazione del rendiconto generale dello Stato per il 2010, anticipatorio, per taluni aspetti, della disciplina della riforma. Il provvedimento, presentato alle Camere dopo la parifica della Corte, è corredato dalle ultime Note preliminari, sostituite sostanzialmente, a decorrere dal 2011, dalla prima sezione delle nuove Note integrative.

²⁶ Nel periodo 2010-2015, a livello di conto economico della amministrazioni pubbliche, le entrate finali passerebbero da 723,9 a 846,8 miliardi, mentre le spese finali dovrebbero evolvere da 795,3 a 847,4 miliardi. Fonte: Documento di economia e finanza 2012, sezione II, approvato dal Consiglio dei Ministri il 18 aprile 2012.

²⁷ Cfr., in particolare, la "Relazione sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle leggi pubblicate nel quadrimestre settembre-dicembre 2011", deliberata dalle Sezioni riunite della Corte dei conti il 26/03/2012, par. 1.

La mancata approvazione dell'articolo 1 del disegno di legge, ritenuta preclusiva dell'intero provvedimento, ha indotto il Governo alla presentazione di un nuovo testo riformulato, varato dal Consiglio dei Ministri dopo una pronuncia della Corte dei conti, che ben evidenzia il ruolo di garanzia e di raffreddamento dei conflitti dell'Istituzione superiore di controllo, grazie alla sua connotazione di indipendenza e neutralità costituzionalmente tutelata. La Corte, constatata l'insussistenza di elementi nuovi o diversi, ha dichiarato la corrispondenza delle risultanze trasmesse dal Ministro dell'economia e delle finanze con quelle contenute nel rendiconto oggetto del giudizio di parifica del 28 giugno 2011²⁸.

Trattasi di un caso senza precedenti, che ha interessato un documento fondamentale per il corretto funzionamento delle istituzioni della Repubblica, risolto con procedure di emergenza, a tutela anche di altri provvedimenti in cui si sostanzia il complesso processo di regolazione della finanza pubblica, quali l'assestamento del bilancio 2011 e il bilancio a legislazione vigente per il 2012 e il triennio 2012-2014. L'approvazione del testo riformulato, avvenuta con legge n. 181 del 2011, ha consentito la ripresa del normale *iter* parlamentare delle altre componenti della manovra di correzione dei conti pubblici.

Il rendiconto 2010 si caratterizza anche per la prima esperienza di "ecorendiconto", predisposto in vista della puntuale applicazione della riforma contabile, che, a decorrere dal 2011, dispone uno specifico allegato per l'illustrazione delle risultanze delle spese ambientali, in base a criteri e metodologie conformi alle indicazioni europee, che le individuano nella spesa primaria per la protezione dell'ambiente e l'utilizzo delle risorse naturali a vantaggio della collettività. L'esito della sperimentazione, svolta con i dicasteri interessati e il supporto dell'ISTAT, ha consentito la rendicontazione delle spese ambientali, mentre l'adozione di parametri e indicatori per l'analisi dei risultati è stata programmata per gli esercizi successivi. L'ecorendiconto 2010 mostra una spesa ambientale realizzata, in termini di pagamenti, di oltre 4,6 miliardi, rispetto a una dotazione (residui e competenza) di circa 8,3 miliardi, pari all'1,5 per cento della spesa primaria, in gran parte relativa ai residui di anni precedenti (53,7 per cento). Significativo appare il raffronto con l'ecobilancio di previsione, che quantificava tali spese in soli 2,3 miliardi.

A decorrere dal 2011, in applicazione dell'art. 36, comma 6, della riforma, l'ecorendiconto costituisce, a tutti gli effetti, apposito allegato al rendiconto generale dello Stato, come l'allegato conoscitivo che illustra le risultanze economiche dell'esercizio e la loro riconciliazione con quelle finanziarie, disposto dal comma 5. Quest'ultimo documento consolida il ruolo della contabilità economica, posta in stretta integrazione con la contabilità finanziaria, sia in sede di formazione del bilancio dello Stato, nell'ambito delle decisioni di finanza pubblica, mediante l'allegazione agli stati di previsione del *budget* (art. 21, comma 11, lett. f); sia in sede di rendicontazione e di valutazione dei risultati, in collegamento con il sistema di controllo interno di gestione.

Un'anticipazione del documento era, peraltro, già stata effettuata per il 2010, con il relativo rendiconto economico²⁹, che rileva i costi - distinti in propri, dislocati e oneri finanziari - secondo la triplice prospettiva della natura, in base al piano dei conti; dell'organizzazione, in base ai centri di responsabilità; della destinazione o finalità, in termini di missioni e programmi.

²⁸ Corte dei conti – Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 53/CONTR/11 del 14 ottobre 2011.

²⁹ Cfr. "Rendiconto economico dello Stato per l'anno 2010", Mef-RGS, maggio 2011.

3.7. Vanno ancora segnalate talune ricorrenti problematiche che attengono alla copertura dei nuovi o maggiori oneri recati dalla legislazione di spesa, alla luce delle più stringenti disposizioni della riforma contabile.

Si è già fatto cenno all'esigenza di puntuale verifica dei reali riflessi di norme assunte come finanziariamente neutrali, demandata alla relazione tecnica, che dovrebbe darne ragionevole dimostrazione mediante esauriente e documentata analisi. I non rari casi di assenza o palese insufficienza di tale dimostrazione, rilevati dalla Corte anche in sede di relazioni quadrimestrali del 2011, pongono in luce la persistente difficoltà di dare concreto contenuto a un passaggio cruciale della riforma³⁰.

Trattasi spesso di norme che attribuiscono compiti aggiuntivi a strutture amministrative, con oneri a carico dei normali stanziamenti di bilancio ovvero senza ulteriori oneri per la finanza pubblica. La relazione tecnica dovrebbe indicare l'entità delle risorse già esistenti utilizzabili per le finalità indicate dalle disposizioni medesime (art. 17, comma 7, ultima parte, legge n. 196/ 2009), anche attraverso una ricognizione dei margini di operatività degli uffici, in modo da favorire misure organizzative che consentano il pieno svolgimento dei nuovi compiti, senza pregiudizio dell'ordinaria attività istituzionale.

Del tutto dirimente appare, in tal senso, la recentissima sentenza n. 115 del 2012 della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità di un'analogia norma di legge regionale per violazione dell'obbligo di copertura disposto dal precedente art. 81, quarto comma, della Costituzione³¹. Uno sforzo aggiuntivo di affinamento richiede, inoltre, la prescritta dimostrazione, nella relazione tecnica, dell'effettiva sostenibilità delle clausole di salvaguardia, con puntuale analisi della ragionevole disponibilità di coperture alternative, costituite da riduzione di spese o di aumento di entrate, per far fronte agli eventuali scostamenti rispetto alle previsioni.

Ancora, va posta in evidenza, anche per il 2011, la pressoché generalizzata mancata allocazione nelle pertinenti missioni e, nel loro ambito, nei programmi di competenza, di incrementi o riduzioni delle dotazioni di bilancio recati da provvedimenti legislativi di iniziativa governativa, in disapplicazione della riforma (art. 17, ultimo comma, legge n. 196/2009). Le difficoltà di attuazione, sicuramente superabili, non possono rendere accettabile la sostanziale inosservanza della disciplina, concepita in funzione di immediata trasparenza del rapporto tra norma e assetto contabile, disciplina che andrebbe estesa, ad avviso della Corte, a tutti i provvedimenti legislativi.

3.8. Sotto il profilo dei documenti informativi, la Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza contiene, nell'allegato I, elementi illustrativi relativi alle spese d'investimento, con particolare riferimento a quelle indicate nella tabella E della legge

³⁰ A titolo di esempio, si citano i compiti aggiuntivi attribuiti alla Ragioneria generale dello Stato in materia di potenziamento della *spending review* (decreto legislativo n. 123 del 2011), gravanti sui normali stanziamenti di bilancio, e la concessione della garanzia statale sulle passività delle banche italiane, con copertura a carico del fondo di riserva per le spese obbligatorie (art. 8 decreto legge n. 201, convertito dalla legge n. 214 del 2011).

³¹ La sentenza, pubblicata il 7 maggio 2012, afferma, tra l'altro, che: "La riduzione di precedenti autorizzazioni deve essere sempre espressa e analiticamente quantificata, in quanto idonea a compensare esattamente gli oneri indotti dalla nuova previsione legislativa. Si tratta di un principio finanziario immanente all'ordinamento, enunciato esplicitamente all'art. 81, quarto comma, Cost., di diretta applicazione secondo la costante interpretazione di questa Corte." e che: "Ove la nuova spesa si ritenga sostenibile senza ricorrere alla individuazione di ulteriori risorse, per effetto di una più efficiente e sinergica utilizzazione delle somme allocate nella stessa partita di bilancio per promiscue finalità, la pretesa autosufficienza non può comunque essere affermata apoditticamente, ma va corredata da adeguata dimostrazione economica e contabile."

di stabilità, anche per valutare il grado di realizzazione e la capacità di spesa delle amministrazioni in rapporto alle risorse disponibili e per fornire elementi di supporto per la valutazione delle eventuali proposte nel disegno di legge di stabilità.

Solo nove dicasteri³² hanno trasmesso le relazioni di rispettiva competenza, non sempre in maniera coordinata e unitaria, nonostante le istruzioni impartite con apposita circolare. Le relazioni, comunque, non tengono conto degli effetti della manovra correttiva, che ha notevolmente ridotto le dotazioni, rendendo vane aspirazioni e le necessità ipotizzate. Le relazioni sullo stato di attuazione delle leggi pluriennali specificano, altresì, per quelle in scadenza, le ragioni che a suo tempo ne avevano giustificato l'adozione, tenuto conto dei nuovi programmi. Permangono, tuttavia, alcune criticità, dovute sia alla complessità tecnico contabile del fenomeno osservato e alle difficoltà organizzative; sia alla non sempre univoca corrispondenza tra legge di spesa e capitolo di bilancio, che attende ancora un'ideale revisione del nomenclatore degli atti.

In definitiva, i predetti documenti appaiono ancora ben lontani dai modelli prefigurati nei commi 3, 4 e 5 dell'art. 10 *bis* della riforma, limitandosi essi a fornire utili indicazioni sullo stato di attuazione delle leggi pluriennali di spesa in conto capitale e alle criticità esistenti in ordine alla loro completa attuazione. Sono da attendersi miglioramenti in occasione della prossima Nota di aggiornamento, anche in base alle recenti istruzioni emanate dalla Ragioneria generale³³.

4. L'attuazione della riforma e le sue prospettive

4.1. L'impegnativo processo di attuazione della riforma contabile, adeguata alle nuove regole di *governance* europea delle finanze pubbliche, è proseguito a ritmo serrato nel 2011, soprattutto sotto il profilo dell'esercizio delle numerose deleghe disposte dal legislatore.

Tra esse, riveste particolare importanza quella concernente l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, riguardante, da un lato, gli enti territoriali, caratterizzati da autonomia costituzionalmente rilevante, con delega inserita, *ratione materiae*, nella legge n. 42 del 2009, all'uopo modificata dalla riforma; dall'altro, gli altri enti pubblici, con delega di identico contenuto direttamente prevista nella legge contabile.

4.1.1. La prima, particolarmente complessa in relazione alle realtà istituzionali estremamente diversificate e alle numerose problematiche emerse nel comparto³⁴, è stata avviata con il decreto legislativo n. 118 del 2011, a conclusione del prescritto *iter* di acquisizione dell'intesa della Conferenza unificata e dei pareri delle Commissioni parlamentari interessate.

Sono state in seguito proposte, nell'ambito di uno schema di decreto correttivo, modifiche di rilievo, come l'eliminazione della corrispondenza biunivoca tra programma e centro di responsabilità amministrativa, che aveva suscitato perplessità anche da parte della Corte dei conti; l'introduzione del responsabile di programma; l'ampliamento, previa sperimentazione, della flessibilità del bilancio; la previsione di un

³² Trattasi dei dicasteri dello Sviluppo economico, del Lavoro e delle politiche sociali, della Giustizia, dell'Interno, dell'Istruzione, università e ricerca, dell'Ambiente, delle Infrastrutture e trasporti, della Difesa e della Salute.

³³ Circolare n. 14 dell'11 aprile 2012 del MEF-RGS, recante "Leggi pluriennali di spesa. Adempimenti previsti dalla legge n. 196 del 2009, come modificata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39".

³⁴ Una sintesi delle difficoltà sulla via dell'armonizzazione nel comparto degli enti territoriali è esposta nella Relazione sul rendiconto generale dello Stato per il 2010, vol. I, cap. V - Ordinamento contabile, par. 19.

rendiconto finanziario improntato a criteri civilistici. Tale schema, tuttavia, non risulta ancora emanato.

Il decreto legislativo in vigore ha posto, comunque, le premesse per un'effettiva armonizzazione nel delicato settore delle autonomie, mediante l'introduzione di sistemi omogenei e di principi contabili generali, demandando a successivi decreti legislativi la definizione dei principi contabili applicati; di un comune piano dei conti integrato, per consentire il consolidamento e il monitoraggio dei dati; di schemi di bilancio uniformi fondati su omogenee classificazioni di entrate e spese per missioni e programmi. I principi e criteri di valutazione civilistici, con adattamenti idonei ad agevolare le operazioni di consolidamento e di conversione nel comune piano dei conti integrato, vengono estesi agli enti sanitari in contabilità economico-patrimoniale.

La nuova impostazione sarà resa operativa, con le medesime procedure, sulla base degli esiti della sperimentazione biennale, attivata, dall'anno in corso, con contenuti e ambiti applicativi individuati con due specifici decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri³⁵. Tale sperimentazione dovrà fornire, tra l'altro, elementi di valutazione sull'idoneità di una configurazione del principio della competenza finanziaria, secondo la quale le obbligazioni attive e passive, giuridicamente perfezionate, sono registrate nelle scritture contabili con imputazione all'esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa, nel caso di attività di investimento con impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari.

Questa configurazione, accolta direttamente nell'originario schema di decreto legislativo sottoposto al parere delle Commissioni parlamentari, aveva suscitato forti perplessità nella Corte dei conti audita in merito³⁶, sia per il profilo della competenza giuridica, ovviamente incisa per il suo intero importo nel momento in cui si perfeziona l'obbligazione sottostante, sia per la palese incoerenza con la consolidata esperienza dei bilanci dello Stato e degli altri enti pubblici, confermata dalla riforma contabile.

La sperimentazione biennale, ispirata a tale configurazione, dovrebbe fornire, in proposito, elementi circa la fattibilità e la coerenza sistemica del principio della "competenza a scadenza", sulla cui applicazione il decreto interessato richiama la particolare attenzione dei valutatori, che possono richiedere agli enti interessati ulteriori elementi conoscitivi (art. 25, comma 4).

4.1.2. La parallela delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli altri enti pubblici è stata esercitata con il decreto legislativo n. 91 del 2011, che, oltre a demandare la concreta attuazione dell'operazione a decreti attuativi, da adottare entro il corrente anno, dispone una sperimentazione biennale analoga a quella prevista per gli enti territoriali, per quanto attiene alla nuova ipotizzata configurazione del principio della competenza, legata alla scadenza delle obbligazioni giuridicamente perfezionate.

³⁵ Trattasi dei decreti del 28 dicembre 2011, pubblicati nel supplemento ordinario della Gazzetta ufficiale n. 285 del 31 dicembre 2011, uno recante l'indicazione delle amministrazioni territoriali prescelte, in base ai criteri di rappresentatività geografica e demografica previsti (5 regioni, 12 province e 54 comuni); l'altro concernente criteri e modalità della sperimentazione.

³⁶ Audizione della Corte dei conti presso la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, 21 maggio 2011.

La sperimentazione, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare entro l'anno in corso³⁷, dovrebbe interessare il biennio 2013-2014, terminando un anno dopo la corrispondente sperimentazione degli enti territoriali, con lo slittamento, di fatto, dell'intera operazione di armonizzazione. Lascia, tuttavia, perplessi la motivazione della sperimentazione, contenuta nel decreto legislativo, riferita all'esigenza "di valutare gli effetti derivanti da un avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale", atteso che l'ipotizzato criterio della competenza "a scadenza" sembrerebbe, in effetti, inteso piuttosto a tentare l'assimilazione alla contabilità finanziaria di cassa.

Se si considera, peraltro, che il complessivo sistema contabile sancito dalla riforma conferma il sistema finanziario "misto", basato sul doppio vincolo della competenza giuridica e della cassa, entrambi come limiti autorizzatori dell'operatore pubblico, l'operazione appare ancora meno sostenibile, attese anche le profonde differenze tra contabilità finanziaria, che riguarda le obbligazioni giuridicamente perfezionate (competenza) e i flussi (cassa), e contabilità economica, fondata sulla rilevazione di costi e ricavi.

Sono tuttora in corso le attività di coordinamento e di approfondimento per la definizione del piano dei conti integrato, di quelli settoriali, delle regole contabili e dei relativi schemi dei bilanci, nell'ambito dell'architettura contabile complessiva, in armonia anche con le esigenze statistiche di finanza pubblica auspiccate in sede europea e internazionale.

4.1.3. Particolare attenzione dovrà, quindi, essere dedicata agli esiti di entrambe le sperimentazioni sotto tale profilo, fondamentale per l'avvio di un'effettiva e razionale armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci pubblici, tenendo ovviamente conto del fatto che, al momento, il bilancio dello Stato, cardine e punto di riferimento del complessivo processo riformatore, appare escluso dalla sperimentazione del criterio della competenza "a scadenza".

Va, infatti, rilevato che né la delega per il riordino della disciplina della gestione e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa (art. 42 legge n. 196 del 2009, come sostituito dalla legge n. 39 del 2011), da attuare entro il 2013, né quella per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato (art. 40 della legge n. 196), da attuare entro il 2012, previe distinte sperimentazioni demandate alla Ragioneria generale dello Stato, indicano tra i principi e criteri direttivi la possibilità di adottare il nuovo ipotizzato criterio della competenza giuridica "a scadenza", confermando, invece, il consolidato tradizionale criterio dell'obbligazione giuridicamente perfezionata che incide per intero nell'esercizio di perfezionamento.

Sul piano generale, in ogni caso, va notata l'incongruenza del nuovo criterio nell'ambito del richiamato sistema di contabilità finanziaria sancito dalla riforma per l'intero settore pubblico, caratterizzato dal doppio vincolo di competenza e di cassa, poiché, in effetti, la sua applicazione implicherebbe l'assimilazione della competenza "a scadenza" con il momento dell'effettiva acquisizione o erogazione di mezzi finanziari, cioè della cassa. In tal modo, il doppio vincolo voluto dal legislatore si trasformerebbe sostanzialmente nell'unico vincolo del bilancio di sola cassa, con le implicazioni e le conseguenze negative indicate anche nella relazione del precedente esercizio³⁸.

³⁷ I termini originari sono stati prorogati dall'art. 19 del decreto legge n. 216 del 2011, convertito dalla legge n. 14 del 2012.

³⁸ Relazione sul rendiconto generale dello Stato per il 2010, *ibidem*, par. 22.

Le precedenti considerazioni, per quanto concerne l'eventuale definizione di un criterio della competenza diverso da quello consolidato dalla riforma, inducono a valutare con particolare cautela gli esiti delle avviate sperimentazioni, tanto per gli enti territoriali, quanto per gli altri enti pubblici, trattandosi di un aspetto cruciale che condiziona l'intero processo di armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci.

4.1.4. Attenzione merita anche la definizione dei confini della flessibilità gestionale. L'articolo 16 consente, nel corso della gestione, variazioni compensative degli stanziamenti sia a livello di missioni che di programmi, limitatamente a quelle "conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione" (lett. a); inoltre, sia nel corso della gestione che nella predisposizione del bilancio di previsione, variazioni, da ritenere anche non compensative in quest'ultimo caso, di stanziamenti rimodulabili interni a ciascun programma, ovvero compensazioni tra programmi anche di diverse missioni, escludendo l'utilizzo del conto capitale per finanziare spese correnti (lett. b).

La legge di riforma pone alla flessibilità gestionale del bilancio dello Stato diversi limiti: viene affidata alle amministrazioni la possibilità di variazioni compensative nell'ambito di ciascun programma o tra programmi della stessa missione, da proporre in sede di assestamento del bilancio ovvero con atti amministrativi, limitatamente alla sola componente di spese rimodulabili per adeguamento del fabbisogno, all'interno del programma. Tali variazioni possono 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. La flessibilità del bilancio è stata ulteriormente ampliata, in via temporanea limitatamente al triennio 2011-2013, con la recente manovra correttiva dei conti pubblici, estendendola alle missioni, in deroga alla riforma contabile.

Appare evidente la maggiore ampiezza della flessibilità gestionale concessa agli enti territoriali, che si estende in via permanente alle missioni, con riferimento sia alle spese connesse con i trasferimenti interni di personale, sia alle spese rimodulabili. Non sembra conferente, invece, il riferimento alle variazioni in sede di predisposizione del bilancio di previsione, da considerare come semplici proposte da sottoporre all'approvazione dell'organo deliberante.

La Corte auspica, in proposito, adeguati approfondimenti, nella direzione di assicurare un'effettiva armonizzazione anche sotto tale profilo, mediante un concreto e puntuale allineamento della disciplina delegata per gli enti territoriali a quella definita per il bilancio statale.

4.2. Altra importante sperimentazione è legata all'esercizio della delega, entro il 2013, per il riordino della gestione e il potenziamento del bilancio di cassa, nell'ambito del sistema improntato al doppio vincolo autorizzatorio di competenza giuridica e di cassa che caratterizza il nostro bilancio pubblico.

E' noto che, ai sensi dell'originaria impostazione della riforma contabile (art. 42 legge n. 196 del 2009), è stata avviata la sperimentazione biennale, per gli anni 2011 e 2012, propedeutica al passaggio al bilancio di sola cassa, con specifico decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 31 dicembre 2010. Tale impostazione è stata in seguito superata dal legislatore della legge n. 39 del 2011, che ha preferito il semplice potenziamento del bilancio di cassa nell'ambito del confermato sistema del doppio vincolo. Il nuovo ruolo affidato al bilancio di cassa ha riflessi anche sulla disciplina e

sull'operatività della tesoreria dello Stato, che intermedia una quota rilevante dei flussi e, per questo, può rendere meno immediato il legame tra autorizzazioni di bilancio ed effettiva erogazione di risorse al sistema economico.

Accogliendo un'opportuna indicazione parlamentare³⁹, il nuovo decreto ministeriale del 30 dicembre 2011 conferma le amministrazioni prescelte (Infrastrutture e trasporti, Difesa e Interno), con possibilità di estendere l'esperienza ad altri dicasteri; dedica alla sperimentazione gli esercizi 2012 e 2013, riconoscendo il carattere propedeutico all'attività svolta fino al 31 dicembre 2011; istituisce un gruppo di lavoro per razionalizzare l'accertamento delle entrate, indicando la definizione dell'atto presupposto dell'utilizzo del piano finanziario dei pagamenti come elemento di razionalizzazione dell'impegno di spesa; sottolinea l'esigenza di coerenza con le sperimentazioni degli enti territoriali e degli altri enti pubblici; dispone per ciascun anno apposite relazioni al Parlamento da parte del Ministro dell'economia e delle finanze.

E' da presumere che l'esito della sperimentazione, necessariamente da analizzare nel 2014, potrà riflettersi sulla complessiva operazione di definizione dei decreti delegati per il riordino della gestione e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa non prima dell'esercizio predetto, oltre i termini attualmente previsti per l'esercizio della delega.

4.3. Nell'esercizio 2012 doveva essere avviata e, presumibilmente, conclusa anche la sperimentazione per la prevista adozione, nell'ambito della delega per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato – da esercitarsi entro il corrente anno -, delle "azioni" o "attività" quali componenti dei programmi e unità elementari della gestione, in luogo degli attuali capitoli, sperimentazione strettamente funzionale all'esercizio, entro l'anno in corso, della richiamata delega.

Dell'iniziativa, per la quale la norma non richiede l'emanazione di un decreto ministeriale, il Rapporto sullo stato di attuazione della riforma contabile, allegato al Documento di economia e finanza 2012, non fa alcun cenno, il che fa presumere un rinvio al prossimo anno, con conseguente slittamento della delega interessata.

E' noto che la delega prevede anche un bilancio sperimentale di genere, per la valutazione del diverso impatto della politica di bilancio sulle donne e sugli uomini, in termini di denaro, servizi, tempo e lavoro non retribuito. Esperienze in tal senso sono state avviate già da alcuni anni in Australia e successivamente in diversi Paesi (quali Canada, Gran Bretagna, Spagna, Francia, Svezia, Svizzera, Israele, Sudafrica). Risale al 2003 la raccomandazione del Parlamento europeo agli Stati membri per la predisposizione di bilanci di genere.

In Italia, esistono esperienze di tipo sperimentale, sviluppate quasi contemporaneamente alle indicazioni dell'Unione europea da alcuni enti locali e regionali; negli ultimi anni sono state emanate, a livello regionale, specifiche previsioni legislative tese a disciplinare la materia, all'interno delle leggi di bilancio o finanziarie regionali. Tuttavia, nella realtà contabile non esiste ancora una metodologia univoca e standardizzata che consenta una completa comparabilità delle diverse sperimentazioni. Sulla sperimentazione prevista dalla delega si incentrerà, pertanto, la particolare

³⁹ Ordine del giorno n. 9/3921-B/5 adottato dalla Camera dei Deputati nella seduta del 6/4/2011, che impegna il Governo a disciplinare la sperimentazione prevista dal novellato art. 42 della legge n. 196/2009, come sostituito dalla legge n. 39/2011, con modalità analoghe a quelle della sperimentazione già avviata, mediante l'adozione di un nuovo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

attenzione della Corte, per il salto di qualità che potranno produrre le informazioni relative.

Acquisisce decisivo rilievo anche il criterio che dispone regole per la fissazione di limiti alle spese, alla luce della recente assunzione a livello costituzionale, tra i contenuti della prevista legge “rinforzata”, di analogo criterio⁴⁰. L’orientamento è in linea, oltre che con le indicazioni europee nell’ambito delle recenti modifiche al Patto di stabilità e crescita (reg. EU n. 1175/2011), con gli indirizzi dei principali organismi internazionali ai fini di un miglior governo della spesa, soprattutto nei casi di ampio divario tra previsioni e risultati.

Occorre, al riguardo, un’opportuna fase di approfondimento sulle caratteristiche del nostro sistema contabile, nella convinzione che l’innovazione, se ben impostata e raccordata con la programmazione condivisa in sede europea, può favorire una politica fiscale più prudente dal lato della spesa, ancorandone l’evoluzione al quadro della programmazione iniziale, con maggiore certezza sulle risorse disponibili, in cambio del limite agli stanziamenti. A tal fine, potrebbe essere positivamente considerata una fase di sperimentazione, da cui trarre preziosi elementi di valutazione.

4.4. Entro i termini prorogati con la legge di adeguamento della riforma contabile, è stato emanato il decreto legislativo di attuazione della delega per la revisione dei controlli di regolarità amministrativo-contabile e per il potenziamento dell’attività permanente di analisi e valutazione della spesa (*spending review*). Il provvedimento (d.lgs. n. 123 del 2011) ha accolto quasi integralmente le osservazioni e i suggerimenti della Corte dei conti⁴¹, recepiti nei pareri delle Commissioni parlamentari. La circolare applicativa⁴² opportunamente sottolinea, per i controlli amministrativo-contabili, il carattere eminentemente ricognitivo del decreto, che lascia sostanzialmente inalterate le norme che riguardano contenuto, forma e *iter* degli atti controllati, concentrandosi sull’aspetto procedurale, ai fini di una complessiva razionalizzazione del sistema. In tale contesto, importante appare il richiamo alla particolare cura che gli uffici interessati dovranno porre sul presupposto imprescindibile dell’impegno contabile, costituito dall’esistenza dell’obbligazione giuridicamente perfezionata, ai sensi della legge contabile (art. 34, comma 6), ancora una volta ribadito nella recente manovra correttiva.

Quanto alle nuove norme sul potenziamento della *spending review*, rilevante appare il richiamo all’attività di revisione dell’attuale ripartizione delle spese tra rimodulabili e non rimodulabili, affidata dal decreto, tra l’altro, ai nuclei di analisi e valutazione della spesa, le cui proposte dovranno consentire una progressiva limitazione delle spese non rimodulabili ai soli oneri inderogabili legati a diritti soggettivi, ampliando concretamente la flessibilità del bilancio.

⁴⁰ Trattasi del criterio previsto dall’art. 40, comma 2, lett. h), della legge n. 196/2009 e successive modificazioni, che dispone la “h) introduzione di criteri e modalità per la fissazione di limiti per le spese del bilancio dello Stato, tenendo conto della peculiarità delle spese di cui all’articolo 21, comma 6. I predetti limiti, individuati in via di massima nel DEF e adottati con la successiva legge di bilancio, devono essere coerenti con la programmazione triennale delle risorse”. L’art. 5, comma 1, lett. e), della legge costituzionale n. 1 del 2012, dispone, tra i contenuti della legge rinforzata: “e) l’introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e prodotto interno lordo nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica”. L’argomento è stato trattato nel seminario “Regole fiscali sulla spesa per il bilancio dello Stato. Esperienza internazionale e primi approfondimenti per l’Italia”, tenuto presso la RGS il 15 marzo scorso.

⁴¹ Parere della Corte dei conti – Sezioni riunite in sede consultiva, n. 2/2011 del 16 giugno 2011.

4.4.1. Il tema della *spending review* acquisisce sempre più una posizione strategica nel controllo della spesa pubblica. Le numerose manovre correttive del 2011 hanno posto le premesse per procedere speditamente sulla via dell'analisi e della revisione degli stanziamenti, per pervenire ad una sistematica e selettiva metodologia di contenimento⁴³, con l'obiettivo di migliorare la gestione ed il controllo della spesa attraverso la razionalizzazione dei processi di bilancio, la verifica costante dei livelli di efficacia, efficienza e qualità dei programmi.

In particolare, è stata disposta la definizione dei fabbisogni *standard* dei singoli programmi di spesa delle amministrazioni, affidata alla Ragioneria generale dello Stato nel corrente anno 2012, in conformità a un atto d'indirizzo del Ministro dell'economia e delle finanze, peraltro non ancora emanato. L'attività dovrebbe condurre a intese triennali tra amministrazioni e Mef, volte al superamento del criterio della spesa storica e alla convergenza verso gli obiettivi di contenimento e razionalizzazione, anche mediante acquisizione telematica di dati e informazioni garantita da specifiche sanzioni a carico dei dirigenti inadempienti. L'intero processo sarà monitorato dai Nuclei di analisi e valutazione della spesa previsti dal decreto legislativo n. 123 del 2011⁴⁴, mentre il rapporto triennale sulla spesa *ex art.* 41 della riforma contabile darà conto dell'attività e dei risultati ottenuti.

La successiva manovra correttiva di fine estate sembra aver assorbito tale complessa attività nell'ambito della più vasta operazione di revisione integrale della spesa pubblica, estesa anche a una profonda razionalizzazione organizzativa dell'apparato, sulla base di un programma definito dal Ministro dell'economia e delle finanze, d'intesa con i Ministri interessati, che avrebbe dovuto essere presentato in Parlamento entro novembre 2011.

La relazione al Parlamento presentata dal Governo il 4 dicembre 2011, in applicazione dell'art. 10-*bis*, comma 6, della riforma, nell'aggiornare il conto delle amministrazioni pubbliche in base all'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento, conferisce particolare rilievo al contenimento della spesa corrente nel triennio 2012-2014, che potrà realizzarsi anche con un "taglio" selettivo definito dalla *spending review*, necessariamente da estendere, ad avviso della Corte, anche agli altri enti del settore pubblico, in primo luogo agli enti territoriali, nel rispetto della loro autonomia⁴⁵. L'inserimento di tale operazione nel Programma nazionale di riforme – sezione terza del DEF, presentato alle autorità europee lo scorso aprile, ne rileva l'importanza ai fini del pieno raggiungimento degli obiettivi che impegnano il Paese nel contesto sovranazionale

4.4.2. Il rapporto sullo stato di attuazione della riforma contabile, allegato al Documento di economia e finanza 2012, sintetizza l'attività svolta, distintamente per dicastero, dai Nuclei di analisi e valutazione della spesa preposti alla *spending review*⁴⁶. Di particolare

⁴³ Cfr. l'art. 9 del decreto-legge n. 98, convertito dalla legge n. 111/2011 e l'art. 01 del decreto-legge n. 138, convertito dalla legge n. 148/2011.

⁴⁴ La composizione dei Nuclei è stata completata e aggiornata di recente dalla determina n. 6521 del 1 febbraio 2012 del Ragioniere generale dello Stato, come previsto dal decreto istitutivo del 23 dicembre 2010 del Ministro dell'economia e delle finanze.

⁴⁵ Con legge regionale n. 7 del 2012, la regione Sicilia ha previsto l'avvio di un ciclo di monitoraggio delle spese, *spending review*, per la definizione, tra l'altro, dei fabbisogni *standard* dei programmi dei dipartimenti, sulla base di un atto d'indirizzo. In proposito, è già stato istituito un Comitato tecnico, che ha reso un primo rapporto lo scorso 15 marzo.

⁴⁶ Cfr. in particolare, il par. IV.1 del PNR, sez. III del Documento di economia e finanza 2012, che descrive l'azione di *spending review* come "decisa azione per ridurre la spesa pubblica e combattere gli sprechi", dalla quale "ci si

rilievo appare l'azione in corso da parte del Nucleo del Ministero dell'economia e delle finanze, volta sia a proporre un'allocazione più pertinente degli oneri relativi a missioni e programmi in qualche modo estranei alla *mission* del dicastero, limitata in via generale alle missioni "Debito pubblico", "Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali" e "Politiche economico-finanziarie e di bilancio", ma oggi estesa ad altre 22 missioni, più propriamente riguardanti la competenza di dicasteri diversi; sia ad analizzare, in collaborazione con gli altri Nuclei, origine e procedure dei cosiddetti debiti pregressi, corrispondenti a obbligazioni assunte al di là delle dotazioni di bilancio, che danno luogo a periodiche ricognizioni e sistemazioni contabili.

Su tali problematiche, la Corte dei conti ha da tempo richiamato l'attenzione, anche in sede di relazione al Parlamento sui rendiconti: la migliore allocazione della spesa conferisce, infatti, maggiore significatività alla nuova classificazione funzionale, anche attraverso un immediato collegamento tra dotazioni di bilancio e strutture amministrative competenti della gestione; così come l'eliminazione del fenomeno dei debiti fuori bilancio migliora nettamente l'affidabilità e la trasparenza dei conti pubblici, assicurando gli elementi basilari per una sana e corretta gestione.

4.4.3. L'iniziativa della "*spending review*" appare pienamente condivisibile, poiché mira all'utilizzo ottimale di risorse limitate nell'ambito di una corretta programmazione, con evidenti riflessi anche sull'organizzazione delle strutture amministrative interessate. Tuttavia, la più recente normativa non si presenta sempre di facile lettura e sufficientemente coordinata. Al Ministro dell'economia e delle finanze è affidato un programma di riorganizzazione, da presentare al Parlamento e da realizzare mediante provvedimenti collegati; lo stesso Ministro avvia un ciclo di "*spending review*", funzionale alla migliore attuazione del programma, ciclo peraltro già previsto dalla precedente manovra correttiva.

Le prime indicazioni operative sono contenute nel Rapporto sulla riforma allegato al Documento di economia e finanza 2012. Il necessario coordinamento dell'attività di definizione dei fabbisogni *standard* per i programmi di spesa delle amministrazioni centrali dello Stato (art. 9 decreto legge n. 98/2011) con il programma di riorganizzazione e di revisione integrale della spesa (art. 01 legge n. 148/2011) richiederà tempi "non necessariamente brevissimi", come si legge nel Rapporto, che si sofferma, in particolare, sull'analisi di efficienza dei comparti sicurezza e istruzione, sugli incentivi alle imprese e sui confronti internazionali. Il Programma nazionale di riforme – PNR, sezione terza del DEF 2012, precisa che, all'inizio, il processo si incentrerà sui programmi di spesa e solo in un secondo momento si punterà a razionalizzare le strutture organizzative dell'amministrazione. Nel delicato comparto dei fabbisogni e degli acquisti delle amministrazioni, un elemento significativo di informazione è costituito dalla relazione allegata al Documento, ai sensi della legge finanziaria 2008⁴⁷.

attende un contributo fondamentale alcune problematiche nazionali specifiche: garantire la sostenibilità finanziaria degli obiettivi di spesa previsti; assicurare che i risparmi non siano derivanti solo da tagli cosiddetti lineari; ottimizzare la quantità e la qualità dei servizi forniti dalla pubblica amministrazione a fronte delle risorse umane e materiali investite, mediante razionalizzazione organizzativa e operativa."

⁴⁷ La relazione riguarda lo stato di attuazione delle misure di contenimento disposte in materia, ai sensi dell'art. 2, comma 576, della legge n. 244 del 2007 (legge finanziaria 2008), che si riporta: "576. Il Ministro dell'economia e delle finanze allega al Documento di programmazione economico-finanziaria una relazione sull'applicazione delle misure di cui ai commi da 569 a 575 e sull'entità dei risparmi conseguiti".

Il Consiglio dei Ministri del 30 aprile scorso ha esaminato lo specifico rapporto “Elementi per una revisione della spesa pubblica” e ha quantificato, con direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri, in 4,2 miliardi le riduzioni di spesa da effettuarsi nel residuo scorcio dell’anno, equivalente a una minore spesa strutturale annua di oltre 7 miliardi. La concreta applicazione della direttiva è affidata a proposte dei Ministri, mentre al coordinamento operativo provvede un Comitato interministeriale, istituito con contestuale decreto-legge⁴⁸. Il provvedimento d’urgenza prevede anche la nomina di un Commissario straordinario, con il compito di definire il livello di spesa per gli acquisti di tutte le amministrazioni pubbliche, la supervisione, il monitoraggio, il coordinamento e la generale collaborazione per l’intera attività di *spending review*; il rafforzamento del *benchmark* delle convenzioni Consip quale misura di coordinamento della finanza pubblica, con l’obbligo di rispettare i parametri prezzo-qualità nei bandi di gara oltre che alla stipula dei contratti; obblighi informativi a carico dell’Osservatorio dei contratti pubblici e misure di semplificazione e valorizzazione del mercato elettronico e della centrale di committenza.

Va osservato, in proposito, che occorrerebbe evitare sovrapposizioni di norme successive, con probabili effetti soppressivi, sostitutivi o modificativi della disciplina in vigore, per non accentuare le già sensibili difficoltà operative delle amministrazioni interessate, anche in relazione alla frequente complessità delle disposizioni.

In ogni caso, in una logica di finalizzazione alla crescita, la *spending review* dovrebbe rendere possibile non soltanto riduzioni, ma anche migliori qualificazione e distribuzione della spesa, favorendo gli investimenti e il conseguimento di più elevati *standard* di efficienza, individuando distorsioni strutturali connesse con assetti organizzativi, o anche con diritti soggettivi, non più compatibili con le regole europee di finanza pubblica e, quindi, da rivedere drasticamente, anche al fine di ridurre selettivamente l’abnorme livello d’intermediazione del bilancio pubblico, dando in tal modo spazio agli operatori privati.

4.4.4. Il predetto provvedimento d’urgenza sulla *spending review* presenta taluni profili di problematicità, sui quali è opportuno soffermarsi. Trattasi, sostanzialmente, dell’ampio potere connesso con la funzione del Commissario straordinario su tutte le amministrazioni pubbliche, compresi gli enti territoriali con autonomia costituzionalmente protetta e le società a totale partecipazione pubblica, accompagnato dalla previsione generale e strutturale dell’esercizio del potere sostitutivo, nel rispetto dell’art. 120 della Costituzione, in caso di mancato raggiungimento degli obiettivi entro il termine prefissato (art. 5, in particolare i commi 5 e 7)⁴⁹.

⁴⁸ Decreto legge n. 52 del 7 maggio 2012, recante “Disposizioni urgenti per la razionalizzazione della spesa pubblica”, in corso di conversione.

⁴⁹ Si riporta l’art. 5, commi da a 8, del decreto legge n. 52: “5. Su proposta del Commissario, il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro da questi delegato o, per le Regioni, il Presidente della Regione interessata possono adottare le seguenti misure:

a) sospensione, revoca o annullamento d’ufficio di singole procedure relative all’acquisto di beni e servizi anche per ragioni di opportunità;

b) introduzione di obblighi informativi a carico delle pubbliche amministrazioni finalizzati alla trasparenza ed all’effettivo esercizio delle funzioni di monitoraggio e supervisione attribuiti al Commissario ai sensi del comma 1.

6. I provvedimenti di cui al comma 5 sono segnalati, anche ai fini di quanto previsto dall’articolo 11 della legge 4 marzo 2009, n. 15, al Presidente della Corte dei conti, il quale, per quanto riguarda le regioni, li comunica alla competente sezione regionale di controllo della Corte medesima.

7. Il Commissario segnala alle amministrazioni le misure di razionalizzazione della spesa e fissa un termine per il raggiungimento degli obiettivi prefissati. Alla scadenza del termine il Consiglio dei Ministri può autorizzare, nel