

La riforma, inoltre, attribuendo al bilancio una vera e propria funzione programmatica di medio periodo, attraverso l'impianto di un'ottica previsionale riferita ad un triennio e non solo ad un esercizio finanziario, ha fatto sorgere l'esigenza di adeguamento di tutti i prospetti esistenti mediante integrazione del secondo e terzo esercizio finanziario di previsione.

Le esigenze di flessibilità del bilancio, oltre a generare l'adeguamento di tutti i prospetti contenenti l'elemento "capitoli" sul quale individuare la caratteristica rimodulabile/non rimodulabile, hanno portato allo sviluppo di un prospetto nell'allegato tecnico per capitoli riguardante le autorizzazioni di spesa per programmi, previsto all'art. 23 comma 3 della disposizione citata. Sembra opportuno segnalare che, seppure in via sperimentale, già nel documento deliberativo del bilancio di previsione per l'esercizio 2009, secondo il disposto dell'art. 60 comma 3 ultimo periodo del D.L. 112 /2008 convertito in legge n. 133 del 2008, era stato predisposto un allegato agli stati di previsione della spesa riguardante le autorizzazioni di spesa per programmi.

Il prospetto di approvazione parlamentare è stato modificato per tenere conto della nuova unità di voto, costituita dai programmi, ed è stato introdotto un documento contenente un riepilogo dettagliato per titolo e macroaggregato che contiene apposita evidenza delle spese relative al personale, come previsto all'art. 21 comma 4 della Legge 196/2009.

Altri prospetti di bilancio introdotti in sede di prima applicazione della disposizione citata sono quelli riferibili all'art. 21 comma 11 lett. d), riepilogo delle dotazioni finanziarie secondo l'analisi economica e funzionale.

E' stato introdotto dall'art. 21 comma 11 lett. b) della norma citata un prospetto relativo alle schede illustrative programma, di cui è stato necessario curare l'aggiornamento in quanto tale prospetto era stato già presentato nel bilancio di previsione per l'esercizio finanziario 2009.

Infine si è proceduto ad inserire tra gli allegati di ciascuno stato di previsione una scheda illustrativa dei capitoli recanti i fondi settoriali correlati alle principali politiche pubbliche di rilevanza nazionale. Nelle schede predisposte per il bilancio 2011 si sono state evidenziate: la missione ed il programma, il capitolo di bilancio e la denominazione del fondo, il riepilogo analitico dei provvedimenti legislativi e amministrativi e le relative variazioni, nonché l'indicazione degli stanziamenti previsti dal bilancio triennale.

IL BUDGET TRIENNALE 2011/2013

Il Budget dei costi relativo a ciascuna amministrazione, introdotto ai sensi della legge n. 94 del 1997 - successivamente disciplinato dal decreto legislativo n. 279 del 1997 con il quale è stato previsto l'avvio di un sistema di contabilità economica analitica per centri di costo - ha lo scopo di ampliare le informazioni del bilancio finanziario con elementi e dati di tipo economico e di consentire una valutazione degli oneri dei servizi e delle attività prodotte dalle Amministrazioni pubbliche. Con tale strumento si è accresciuta la conoscenza dei fenomeni amministrativi e migliorata la capacità di rendere conto dei risultati ottenuti (accountability) da parte della dirigenza, favorendo l'orientamento dell'azione amministrativa verso un percorso indirizzi→ obiettivi→ risorse→ risultati.

Le informazioni che vengono fornite, infatti – ponendo in relazione gli obiettivi con le risorse che si prevede di impiegare – consentono ai decision makers di conoscere meglio e di qualificare le modalità di utilizzo delle risorse in relazione ai risultati che i responsabili dello svolgimento delle attività amministrative intendono perseguire.

La riforma della contabilità e finanza pubblica ha rafforzato il ruolo della contabilità economica analitica, prevedendo in primo luogo che il budget e il consuntivo dei costi costituiscano allegati, rispettivamente, dello stato di previsione della spesa di ciascun Ministero (art. 21) e del Rendiconto generale dello Stato (art. 36).

La riforma, inoltre, prevede la modifica dell'arco temporale di riferimento per la programmazione di bilancio attraverso un'effettiva pianificazione triennale delle politiche, degli obiettivi e delle risorse da utilizzare. In conseguenza della prevista programmazione di risorse finanziarie nel medio periodo, il budget dello Stato è stato predisposto su base triennale, attraverso le necessarie implementazioni informatiche per consentire ai centri di costo delle Amministrazioni centrali dello Stato di procedere con la previsione dei costi per Missione e per programma relativamente a ciascuno dei tre esercizi considerati nel bilancio di previsione; in tal modo si favorisce un più consapevole dibattito sulle effettive priorità e necessità ed una gestione del bilancio pubblico più flessibile ed orientata ai risultati.

In sede di formulazione del budget economico, i titolari dei Centri di Responsabilità amministrativa coordinano le previsioni economiche – in termini di fabbisogni di risorse umane e strumentali – dei centri di costo sottostanti e costruiscono, in coerenza con queste, le previsioni finanziarie dei Programmi di competenza, nell'ambito dei vincoli posti dalla manovra di finanza pubblica e avvalendosi, anche, delle informazioni relative ai costi sostenuti nei periodi precedenti.

In tale ambito, e' proseguita inoltre l'attività di miglioramento e consolidamento del processo di rilevazione integrata degli anni persona che consente di rilevare, in modo unificato, il dato quantitativo del personale tramite il Sistema di Contabilità Economica. Quest'ultimo trasferisce automaticamente al Sistema SICO i dati quantitativi del personale raccolti preventivamente, al fine dell'elaborazione degli allegati relativi agli stanziamenti delle spese di personale.

2.3 LE NOTE INTEGRATIVE DEL BILANCIO DI PREVISIONE ED IL DECRETO LEGISLATIVO N. 150/2009

Come già evidenziato, la legge di riforma della contabilità e finanza pubblica, rafforza il ruolo delle note integrative quale strumento che accompagna e spiega il bilancio di previsione dello Stato. Essa introduce importanti novità rispetto al passato per le Note integrative prevedendo, tra l'altro, il riferimento ad un orizzonte temporale triennale e alla misurazione degli effetti che le politiche pubbliche vogliono produrre (maggior orientamento verso indicatori di output e di outcome).

Il decreto legislativo n. 150/2009 (decreto Brunetta) in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni, prevede che le pubbliche amministrazioni adottino un sistema di misurazione e valutazione della performance con riferimento all'amministrazione nel suo complesso, alle unità organizzative e ai singoli dipendenti volto al miglioramento della qualità dei servizi offerti, nonché alla crescita delle competenze professionali. Obiettivi ed indicatori per la misurazione e la valutazione della performance saranno inseriti nel documento programmatico triennale denominato "Piano delle performance" che le

amministrazioni pubbliche dovranno redigere con cadenza annuale sulla base delle direttive impartite dalla CiVIT, Commissione per la Valutazione, la Trasparenza e l'Integrità delle amministrazioni pubbliche.

L'art. 21 della legge 196/2009 stabilisce che nelle Note integrative sia individuato il collegamento tra gli obiettivi e gli indicatori in esse contenuti e il sistema di indicatori e obiettivi adottati da ciascuna Amministrazione per le valutazioni previste dalla legge 15/2009 e dal successivo decreto attuativo n.150/2009.

Nel corso del 2010 la Ragioneria generale dello Stato e la CiVIT si sono incontrate diverse volte per confrontarsi sulle finalità delle Note integrative e del Piano delle performance e sulle relative metodologie di misurazione adottate. Il confronto, tutt'ora in corso, mira soprattutto a condividere le informazioni e gli elementi utili per entrambi i documenti, ciò anche al fine di evitare duplicazioni degli adempimenti chiesti alle Amministrazioni, rendere più snelli i processi di acquisizione dei dati e indirizzare la scelta verso indicatori maggiormente significativi.

In questo contesto la Ragioneria generale dello Stato ha fornito le proprie osservazioni in merito alla delibera CiVIT n. 89/2010²⁸, con la quale sono stati forniti gli indirizzi per la predisposizione di sistemi di misurazione della performance nelle pubbliche amministrazioni come previsto dall'art. 13 del decreto legislativo n. 150/2009.

Infine, nell'ultimo incontro con la CiVIT svoltosi a dicembre 2010, la Ragioneria generale ha illustrato i risultati delle analisi condotte sulle Note Integrative elaborate per il Disegno di legge di Bilancio 2011 evidenziando per ciascuna Amministrazione i miglioramenti ottenuti rispetto alle precedenti Note preliminari o le criticità riscontrate nella scelta degli indicatori. Inoltre, in tale sede sono stati forniti alla CiVIT alcuni esempi di indicatori di performance messi a disposizione delle Amministrazioni sul sito web della Ragioneria Generale²⁹. L'attività di collaborazione tra Ragioneria Generale e CiVIT proseguirà nel 2011 con altri incontri di lavoro. Ulteriori affinamenti nelle rispettive metodologie applicate alle misurazione delle performance, sui programmi di spesa di bilancio (RGS) e su quelle organizzative e di management (CiVIT), permetteranno un maggiore collegamento tra gli indicatori di performance utilizzati nelle rispettive aree di competenza.

L'attività di collaborazione tra la Ragioneria generale dello Stato e CiVIT si è proficuamente svolta anche nell'ambito dell'apposito gruppo di lavoro istituito in seno al comitato dei principi contabili con il compito, in attuazione dell'art. 2, comma 2, lettera f) della legge 196, di predisporre una parte della bozza del decreto legislativo nella quale sono enunciati i principi generali per l'individuazione dei requisiti minimi e gli elementi necessari per la definizione di un sistema di indicatori di risultato riferiti ai programmi di bilancio per tutte le pubbliche amministrazioni.

Il decreto legislativo in questione fissa il perimetro di applicazione della norma, descrive il principale documento denominato "Piano degli indicatori e risultati attesi di bilancio" e ne stabilisce il raccordo con i sistemi di misurazione delle performance previsti decreto legislativo n. 150/2009.

²⁸ Consultabile in: <http://www.civit.it/wp-content/uploads/Delibera-n.89.20101.pdf>

²⁹ <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-1/e-GOVERNME1/NOTE-PRELI/Esempi-ind/>

Esso elenca, inoltre, i requisiti minimi necessari per la redazione dello stesso Piano con particolare riferimento alle informazioni essenziali da illustrare per ciascun programma e per ciascun indicatore utilizzato, indica le modalità relative alla pubblicità nonché i soggetti istituzionali ai quali tale Piano deve essere trasmesso e stabilisce le modalità per il monitoraggio degli obiettivi e dei relativi indicatori nonché quelle per il loro aggiornamento.

Le Linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione del Piano sono state rinviate ad un successivo Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, da adottare entro il 31 dicembre 2011.

2.4 IL RENDICONTO GENERALE DELLO STATO

LE NOTE INTEGRATIVE AL RENDICONTO GENERALE DELLO STATO

Le disposizioni di cui all'art. 35 comma 2 della recente legge 196/2009 di riforma della contabilità e finanza pubblica, prevedono che al Rendiconto generale dello Stato sia allegata, per ciascuna Amministrazione, una nota integrativa contenente l'illustrazione dei dati consuntivi delle risultanze contabilizzate.

Le Note si inseriscono all'interno del più ampio processo di programmazione che prende avvio dalla definizione generale degli obiettivi di Governo e delle priorità politiche, passa attraverso la pianificazione della performance (art. 10 del decreto legislativo n. 150/2009) e della formulazione delle previsioni economiche e finanziarie da parte delle Amministrazioni – compresa la successiva verifica di compatibilità delle previsioni iniziali con i vincoli e gli obiettivi di finanza pubblica di competenza della Ragioneria generale dello Stato - e si definisce, dopo l'approvazione da parte del Parlamento della Legge di Bilancio, con l'elaborazione della Nota integrativa aggiornata con i dati della Legge di Bilancio. Tale processo trova la sua naturale conclusione con l'elaborazione delle Note integrative al Rendiconto generale dello Stato che devono essere elaborate in coerenza con le indicazioni contenute nella speculare nota al bilancio di previsione.

Negli ultimi anni la Ragioneria generale dello Stato ha portato avanti iniziative volte, per un verso, a sensibilizzare i Ministeri sulla importanza della compilazione delle Note preliminari (di cui all'abrogata legge 468/1978) e, per altro verso, a rendere maggiormente espliciti ed uniformi i criteri e gli schemi utilizzati per la formulazione delle Note.

A questo scopo, in primo luogo, sono state predisposte linee guida e schemi di riferimento per la compilazione delle Note che hanno formato oggetto di appositi allegati alle circolari sulle previsioni e sul Rendiconto generale dello Stato, pubblicate annualmente dal Ministero dell'Economia e delle finanze- Ragioneria generale dello Stato.

Per la compilazione delle note preliminari relative al Rendiconto generale dello Stato 2009, alla luce della classificazione del bilancio per missioni e programmi e delle più recenti tendenze in campo internazionale (accountability), è stato messo a disposizione un sistema di compilazione on line mediante il quale le Amministrazioni hanno rappresentato i risultati conseguiti con la gestione in riferimento agli obiettivi fissati in sede previsionale ed indicati nelle relative note preliminari e, a parità di obiettivo, hanno misurato le differenze fra quanto avevano preventivato e quanto effettivamente sostenuto evidenziando le cause

imputabili sia a fattori interni (organizzativi, decisionali, ...) che esterni (normativi, socio-economici generali, ...).

Con le disposizioni del richiamato art. 35 della legge di riforma contabile, la Nota preliminare al Rendiconto è stata trasformata in Nota Integrativa. Essa costituisce un allegato al Rendiconto generale dello Stato ed è organizzata in due sezioni, la prima delle quali corrisponde, nella sostanza, al contenuto delle Note Preliminari, mentre la nuova sezione seconda, illustra, con riferimento al contenuto di ciascun programma di spesa i risultati finanziari ed espone i principali fatti della gestione, motivando gli eventuali scostamenti tra le previsioni iniziali di spesa e quelle finali indicate nel Rendiconto generale.

In attuazione della suddetta norma, sono stati svolti nel corso del 2010, nell'ambito della Ragioneria generale dello Stato, opportuni incontri per l'impostazione dei macrorequisiti per la realizzazione del nuovo sistema di acquisizione delle Note Integrative al Rendiconto Generale che sarà completato nel corso del corrente anno e troverà piena applicazione a partire dal consuntivo 2011.

L'“ECO RENDICONTO”

Le disposizioni di cui all'articolo 36, comma 6, della legge 196/2009 di riforma della contabilità e finanza pubblica prevedono che al rendiconto generale dello Stato sia allegata una “illustrazione delle risultanze delle spese relative ai programmi aventi natura o contenuti ambientali”, definite come “le risorse impiegate per finalità di protezione dell'ambiente, riguardanti attività di tutela, conservazione, ripristino e utilizzo sostenibile delle risorse e del patrimonio naturale”.

A tal fine, lo stesso articolo prevede che ciascuna amministrazione fornisca al Ministero dell'economia e delle finanze le necessarie informazioni secondo schemi contabili e modalità di rappresentazione stabilite con determina del Ragioniere generale dello Stato coerenti con gli indirizzi e i regolamenti comunitari in materia.

Al fine di agevolare il primo anno di attuazione della norma, la Ragioneria generale dello Stato ha condotto una attività di individuazione e classificazione delle spese di carattere ambientale nell'ambito del bilancio di previsione 2010, in collaborazione con le amministrazioni centrali dello Stato e con il supporto dell'Istat.

Nell'ambito di tale attività, nel corso del 2010, la Ragioneria generale dello Stato ha individuato, in prima approssimazione, i capitoli di spesa e i piani gestionali di ciascun ministero che riguardano del tutto o in parte le spese ambientali. Questo primo risultato è stato quindi successivamente presentato e discusso con le singole amministrazioni, nel corso di una serie di incontri bilaterali avuti con le stesse nei mesi di dicembre 2010 e gennaio 2011. Le amministrazioni sono state invitate a verificare ed emendare il lavoro di individuazione e classificazione effettuato dalla Ragioneria entro il mese di febbraio 2011 in modo tale da pervenire ad un risultato condiviso che costituisca la base di riferimento per la rendicontazione delle spese ambientali a partire dall'esercizio 2010.

L'attività di individuazione e classificazione è stata condotta facendo riferimento alle classificazioni e alle metodologie comunitarie, indicate nell'apposito manuale della Commissione europea (Environmental expenditure statistics: general government and specialised producers data collection handbook - Statistiche sulle spese ambientali: manuale di raccolta di dati sui produttori specializzati e le amministrazioni pubbliche) e nelle linee

guida predisposte da Istat e Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare ("Il calcolo della spesa pubblica per la protezione dell'ambiente. Linee guida per riclassificare i rendiconti delle amministrazioni pubbliche").

Le definizioni e le classificazioni prese a riferimento sono quelle individuate nel quadro del Sistema europeo per la raccolta dell'informazione economica sull'ambiente SERIEE (Système Européen de Rassemblement de l'Information Economique sur l'Environnement), il sistema dedicato alla contabilità satellite delle spese ambientali, definito in sede Eurostat e basato su definizioni e classificazioni coerenti con le classificazioni economica e funzionale adottate nell'ambito dei regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale.

Tale sistema individua due tipologie di spese ambientali tra loro complementari: le spese per la "protezione dell'ambiente", classificate secondo la classificazione CEPA (Classification of Environmental Protection Activities and expenditure – Classificazione delle attività e delle spese per la protezione dell'ambiente) e le spese per l'"uso e la gestione delle risorse naturali", classificate secondo la classificazione CRUMA (Classification of Resource Use and Management Activities and expenditures – Classificazione delle attività e delle spese per l'uso e gestione delle risorse naturali).

Le spese per la protezione dell'ambiente, classificate in base alla CEPA, riguardano le spese per le attività e le azioni il cui fine prevalente è la prevenzione, la riduzione e l'eliminazione dell'inquinamento e di ogni altra forma di degrado ambientale; la seconda tipologia di spese, classificate in base alla CRUMA, riguarda le spese per le attività e le azioni finalizzate all'uso e alla gestione delle risorse naturali e alla loro tutela da fenomeni di depauperamento ed esaurimento.

Il lavoro di verifica svolto dalle amministrazioni costituirà la base per la predisposizione dell'allegato al rendiconto per l'esercizio finanziario 2010. Una volta disponibili i dati definitivi di consuntivo, a fine marzo 2011, la Ragioneria metterà a disposizione delle amministrazioni i file che contengono i dati di bilancio di consuntivo per l'esercizio finanziario 2010 con gli esiti delle classificazioni già concordate con le amministrazioni in fase di sperimentazione e che queste dovranno confermare, modificare o integrare.

Le modalità di verifica e modifica/integrazione delle informazioni e la loro successiva trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze saranno indicate nella circolare al rendiconto per l'esercizio finanziario 2010 e nella determina del Ragioniere generale dello Stato, predisposte dalla Ragioneria generale con il supporto dell'Istat nel mese di marzo 2011.

Le informazioni fornite dalle amministrazioni sulle spese ambientali, saranno elaborate e rappresentate in forma aggregata, e saranno illustrate in una apposita sezione della Relazione illustrativa del Conto del bilancio 2010.

3 L' ANALISI E VALUTAZIONE DELLA SPESA

3.1 L'ISTITUZIONE E LA DISCIPLINA DELL'ATTIVITÀ DEI NUCLEI DI ANALISI E VALUTAZIONE DELLA SPESA

La riforma di contabilità e di finanza pubblica attribuisce un ruolo rilevante al rafforzamento dei meccanismi di controllo della spesa e all'efficienza della stessa.

Gli strumenti di cui la nuova normativa si avvale includono il consolidamento di un processo continuativo di analisi e valutazione settoriale della spesa. Ciò nasce dalla consapevolezza che un controllo efficace della spesa debba intervenire sui meccanismi che la generano e fornire le informazioni necessarie a rivedere le priorità in ciascun settore. Da una parte, pertanto, occorre incidere sulla programmazione finanziaria -tenendo conto dei fattori esogeni che determinano la spesa e verificando la congruità di medio-lungo termine degli stanziamenti rispetto ai servizi richiesti - dall'altra è opportuno riconsiderare le modalità di erogazione dei servizi e le strutture delle amministrazioni alla ricerca di una maggiore efficienza produttiva e organizzativa.

Le esperienze maturate e le recenti attività di analisi e revisione della spesa, hanno orientato le disposizioni della legge di riforma ad affiancare al controllo giuridico-contabile, basato su vincoli ex-ante sulle autorizzazioni di spesa e sulla verifica ex-post della correttezza procedurale, una valutazione dei risultati effettivamente raggiunti, volta a individuare aree di inefficienza della spesa stessa e di inefficacia delle politiche perseguite.

A tal fine la riforma prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze collabori direttamente con le amministrazioni centrali dello Stato tramite la costituzione di nuclei di analisi e valutazione della spesa (articolo 39).

I nuclei hanno lo scopo di individuare e quantificare i principali fattori che ostacolano l'allocazione ottimale e l'utilizzo efficiente delle risorse da parte delle amministrazioni centrali dello Stato, nonché verificare l'efficacia delle misure disposte nella legge di stabilità, ai fini del raggiungimento degli obiettivi di razionalizzazione della spesa. Essi sono chiamati a verificare l'articolazione dei programmi, la coerenza delle norme autorizzatorie delle spese rispetto al contenuto degli stessi, nonché a formulare proposte per l'accorpamento e razionalizzazione delle leggi di spesa sottostanti i programmi (articolo 39, comma 2).

La composizione e le modalità di funzionamento dei nuclei sono state definite con il decreto del 22 marzo 2010 del Ministro dell'economia e delle finanze³⁰. Esso ha previsto che nell'ambito dei predetti nuclei vengano anche ricomprese parte delle attività finalizzate all'attuazione della delega per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato (articolo 40). In tale contesto i nuclei avanzano proposte in merito alla revisione delle missioni e dei programmi, all'individuazione delle azioni sottostanti i programmi e alla programmazione triennale delle risorse e degli obiettivi da conseguire in ciascun settore.

³⁰ Vedi allegato 5

Altra prerogativa dei nuclei consiste nel fornire supporto alla definizione di proposte di rimodulazione delle risorse iscritte in bilancio e nell'elaborazione di metodologie per la definizione delle previsioni di spesa e del fabbisogno associati ai programmi di spesa.

I nuclei devono, inoltre, fornire attività di supporto per la misurazione del livello di erogazione dei servizi pubblici e della quantità e qualità di intervento associato a ciascun programma di spesa. In tal senso sono chiamati a effettuare proposte per l'individuazione di indicatori appropriati a rappresentare gli obiettivi intermedi e finali da collegare alle note integrative del bilancio dello Stato in fase di previsione e di rendicontazione.

Per i fini sopra descritti, il Ministero dell'economia e delle finanze condivide, con le amministrazioni centrali dello Stato, una specifica sezione della banca dati delle amministrazioni pubbliche.

Il decreto istitutivo dei nuclei dispone che questi siano composti da cinque rappresentanti dell'amministrazione, da cinque rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze. Il coordinamento dell'attività è affidato alla Ragioneria generale dello Stato.

In dettaglio la composizione di ciascun nucleo è la seguente:

- per il Ministero dell'economia e delle finanze:
- quattro dirigenti della Ragioneria generale dello Stato (di cui uno dell'Ufficio Centrale di Bilancio);
- un dirigente individuato nell'ambito della Ragioneria generale dello Stato o degli altri Dipartimenti del Ministero dell'economia e delle finanze, sulla base delle specifiche caratteristiche del settore di spesa interessato;
- per l'Amministrazione centrale dello Stato:
- un dirigente con competenze sul bilancio finanziario e la contabilità economica;
- un dirigente con competenze sulle basi informative e statistiche;
- tre dirigenti con competenze sui settori di spesa dell'Amministrazione.

Alle riunioni dei nuclei potrà partecipare per la Presidenza del Consiglio dei ministri anche un dirigente del Dipartimento della funzione pubblica, al fine di meglio coordinare l'attività di analisi e valutazione della spesa con la riforma della pubblica amministrazione operata attraverso il D.L. 150/2009..

Da un punto di vista operativo, i nuclei, la cui nomina ha una durata di tre anni (ed il cui rinnovo od aggiornamento avviene con determina del Ragioniere Generale dello Stato), sono tenuti a redigere, entro trenta giorni dalla loro costituzione, e successivamente entro il mese di gennaio di ciascun anno, un programma di lavoro al fine di rendere note le attività da intraprendere nel triennio. Tale programma viene trasmesso dai rappresentanti di ciascun Ministero ai rispettivi Ministri per eventuali modifiche e, ove ritenuto necessario, integrazioni. I programmi dovranno includere una tempistica delle attività e delle scadenze previste, e comunque entro il mese di gennaio di ciascun anno, i nuclei dovranno render conto dell'esito del lavoro svolto tramite una relazione ai Ministri.

La delega per il potenziamento del sistema dei controlli e del programma di analisi e valutazione della spesa potrà inoltre individuare modalità per sostenere ulteriormente lo sforzo avviato con i nuclei.

Nell'ambito del processo di analisi e revisione della spesa, si colloca poi la stesura di un Rapporto triennale sulla spesa delle amministrazioni dello Stato, da inviare al Parlamento (articolo 41), che viene redatto anche sulla base del lavoro effettuato dai nuclei di analisi e valutazione della spesa. Il Rapporto dovrà:

- a) esaminare l'evoluzione e composizione della spesa identificando le eventuali aree di inefficienza e di inefficacia, anche attraverso la valutazione dei risultati storici ottenuti;
- b) formulare proposte sugli indicatori di risultato da adottare;
- c) fornire la base analitica per la definizione e il monitoraggio degli indicatori di cui al punto precedente verificabili ex-post, utilizzati al fine di valutare il conseguimento degli obiettivi di ciascuna amministrazione e accrescere la qualità dei servizi pubblici;
- d) suggerire possibili riallocazioni della spesa, liberando risorse da destinare ai diversi settori di spesa e ad iniziative considerate prioritarie;
- e) fornire la base analitica per la programmazione su base triennale delle iniziative e delle risorse su obiettivi verificabili, anche basandosi sul controllo di gestione dei risultati.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 23 dicembre 2010 è stata disciplinata la composizione dei NVAS³¹. Il ritardo nell'approvazione del decreto, che ha determinato conseguentemente un rallentamento nell'attività di analisi e valutazione, è derivato dalle difficoltà intervenute nell'acquisizione dei nominativi dei rappresentanti ministeriali nei nuclei stessi.

3.2 L' ULTERIORE ATTIVITÀ SVOLTA NEL CORSO DEL 2010

Nel corso del 2010, nelle more dell'approvazione dei decreti ministeriali, sono state avviate alcune linee di lavoro a carattere trasversale, in particolare in merito a:

- la spesa per consumi intermedi (anche in collegamento con gruppo di lavoro del Ministero dell'Economia e delle finanze per l'attuazione dell'art. 8, comma 5 del Decreto Legge 78/2010, convertito con modificazioni, dalla legge 122/2010);
- le principali forme di incentivazione a favore delle imprese attraverso, i dati del bilancio dello stato con particolare riferimento alle norme autorizzatorie, alle tipologie di erogazione ed ai settori di intervento;
- la pubblicazione on-line sul sito della RGS di dati e indicatori gestionali in serie storica sulla spesa delle Amministrazioni centrali dello Stato per contribuire a una maggiore trasparenza dei conti pubblici e a una più ampia consapevolezza dei cittadini, del Governo e del Parlamento su come vengono impiegate le risorse. I dati sono disponibili in formato elettronico secondo un'articolazione per amministrazione, missioni/programmi, categoria economica, natura dell'autorizzazione legislativa e altre dimensioni rilevanti. In tal senso possono fornire un supporto utile a un ampio

³¹ Vedi allegato 6.

ventaglio di attività di analisi e valutazione della spesa delle amministrazioni dello Stato³²;

- l'individuazione di opportuni indicatori di realizzazione fisica, di risultato (output) e di impatto (outcome), associabili alle Missioni e ai Programmi di spesa del bilancio dello Stato e la stesura indicazioni metodologiche per supportare e agevolare le Amministrazioni nella compilazione delle Note integrative che accompagnano lo stato di previsione del bilancio dello Stato per l'anno 2011 e per il triennio 2011-2013³³;
- iniziative seminariali a favore della Ragioneria generale dello Stato su temi rilevanti al fine di acquisire competenze per lo sviluppo dell'analisi e la valutazione della spesa³⁴.

Sono, inoltre, proseguite alcune proposte di collaborazione con le amministrazioni, in particolare con il Dipartimento dei Vigili del Fuoco del Ministero dell'Interno - per la predisposizione di una banca dati contenente informazioni di input, output, costi e di contesto relative ai singoli comandi provinciali - e con l'INPS - per pervenire a una revisione dell'allocatione degli stanziamenti del Bilancio dello Stato coerente con la normativa vigente e a una più trasparente qualificazione della spesa assistenziale per tipologia di intervento.

Sono infine state predisposte bozze di decreto legislativo per la razionalizzazione, trasparenza, efficienza ed efficacia delle procedure di spesa relative ai finanziamenti in conto capitale destinati alla realizzazione di opere pubbliche (art. 30 – vedi VI-6.1 del presente Rapporto) e per la riforma e il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione della spesa (art. 49 – vedi VI-6.3).

³² <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Servizio-s/Studi-e-do/La-spesa-d/>

³³ <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e-GOVERNME1/NOTE-PRELI/Esempi-ind/>

³⁴ <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Servizio-s/Workshop-e/>

4 IL CONTROLLO E MONITORAGGIO DEI CONTI PUBBLICI

4.1 L' ATTIVITÀ DI CONTROLLO E MONITORAGGIO DA PARTE DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

LE RELAZIONI ED I RAPPORTI DI MONITORAGGIO DEGLI ANDAMENTI DI FINANZA PUBBLICA

A) La Relazione mensile sul conto consolidato di cassa riferito all'Amministrazione centrale e la Relazione trimestrale sul conto consolidato di cassa delle Amministrazioni pubbliche.

L'art. 14 c.3 della L.196/2009 richiede che il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato pubblici mensilmente, entro il mese successivo a quello di riferimento, una relazione sul conto consolidato di cassa riferito all'amministrazione centrale, con indicazioni settoriali sugli enti degli altri comparti delle amministrazioni pubbliche, tenendo conto anche delle informazioni desunte dal SIOPE.

Al fine di dare applicazione a questa disposizione nel corso del 2010 è stato modificato il documento già esistente: "Rapporto mensile sul saldo di cassa del Settore Statale", allargando il perimetro di riferimento a tutti gli enti dell'Amministrazione Centrale e includendo nel nuovo documento "Conto di Cassa dell'Amministrazione Centrale" alcune indicazioni settoriali sugli enti degli altri comparti delle Amministrazioni Pubbliche.

Il Conto di Cassa dell'Amministrazione Centrale viene elaborato sulla base delle rilevazioni trimestrali sui flussi di cassa degli enti e delle comunicazioni mensili dagli organismi di maggiore entità. Le indicazioni settoriali sugli enti degli altri comparti delle Amministrazioni Pubbliche sono desunte dal SIOPE e dalle comunicazioni di cassa inviate dagli enti non inclusi nel SIOPE.

Nelle more della realizzazione della banca dati di cui all'art. 13 della legge n. 196 e in ottemperanza a quanto disposto dall'articolo 15 della legge n. 196 del 2009 è stata avviata una procedura di raccolta dati per la quale gli enti che non utilizzano ancora il SIOPE si avvalgono della struttura informatica già in uso presso la Ragioneria Generale dello Stato per l'acquisizione dei dati di bilancio ai sensi dell'articolo 15 della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

L'art. 14, comma 4, della L.196/2009 dispone invece che entro il 31 maggio, il 30 settembre e il 30 novembre il Ministro dell'economia e delle finanze presenti al Parlamento una relazione sul conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche, riferita, rispettivamente, al primo trimestre, al primo semestre e ai primi nove mesi dell'anno, evidenziando l'eventuale aggiornamento delle stime secondo l'articolazione per sottosettori, nonché la consistenza del debito pubblico. La relazione presentata entro il 30 settembre riporta l'aggiornamento della stima annuale del conto consolidato di cassa delle amministrazioni pubbliche e delle relative forme di copertura. Nella relazione sono anche esposte informazioni sulla consistenza dei residui alla fine dell'esercizio precedente del

bilancio dello Stato, sulla loro struttura per esercizio di provenienza e sul ritmo annuale del loro processo di smaltimento, in base alla classificazione economica e funzionale.

Rispetto alle informazioni che erano rilasciate prima della 196/2009 nella Relazione Trimestrale di cassa, il contenuto del “Conto consolidato di cassa della Amministrazioni pubbliche” ha esteso il perimetro di riferimento a tutte le amministrazioni pubbliche (e non solo a quelle del settore statale e pubblico). Il conto è attualmente articolato nei tre sottosettori delle amministrazioni centrali, amministrazioni locali ed enti di previdenza e assistenza sociale.

B) Il rapporto mensile sul monitoraggio contributive e l'attività di monitoraggio del Dipartimento delle finanze.

Con riferimento all'articolo 14, commi 1, lettera b), e 5, il documento che concretizza l'attuazione dei contenuti di tali disposizioni, ossia il monitoraggio dell'andamento delle entrate tributarie e delle entrate contributive, è il rapporto richiamato nel comma 5 citato. Tale comma dispone in ordine al monitoraggio delle entrate, precisando tra l'altro:

- al primo periodo, che il Dipartimento delle finanze e il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato provvedono a monitorare, rispettivamente, l'andamento delle entrate tributarie e contributive e a pubblicare con cadenza mensile un rapporto su tale andamento;
- al secondo periodo, che il Dipartimento delle finanze provvede altresì a monitorare gli effetti finanziari delle misure tributarie previste dalla manovra di finanza pubblica e dai principali provvedimenti tributari adottati in corso d'anno.

In ordine al primo di tali punti, il rapporto (unico) predisposto dal Dipartimento delle Finanze, per la parte relativa alle entrate tributarie e dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, per la parte relativa alle entrate contributive, è pubblicato con cadenza mensile sui siti dei citati Dipartimenti³⁵. In esso si dà contezza dell'andamento mensile dei flussi di gettito delle entrate (in termini di competenza e cassa) rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente e viene fornita una valutazione sulla coerenza dell'andamento del gettito tributario rispetto alla previsione contenuta nell'ultimo documento di finanza pubblica presentato (comma 1, lettera b) del medesimo articolo 14). Con riferimento invece al monitoraggio delle entrate contributive, le previsioni annuali utilizzate per la mensilizzazione della previsione sono quelle ufficiali dell'ultimo documento di finanza pubblica disponibile.

La pubblicazione dei dati mensili sulle entrate contributive di cassa, suddivisi per i principali enti previdenziali, è una novità assoluta introdotta dalla Legge 196. Precedentemente i dati sui contributi erano pubblicati trimestralmente nella Relazione trimestrale di cassa e riguardavano il totale degli enti e non solo quelli previdenziali.

Ai fini delle previsioni mensili INPS sono stati presi in considerazione i dati degli ultimi due anni nei quali le entrate contributive includono i versamenti relativi al TFR. Ai

³⁵ Il rapporto è stato pubblicato sul sito del Dipartimento delle Finanze e del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato a partire dai dati relativi al mese di gennaio 2010. Il rapporto viene pubblicato nei primi giorni del secondo mese successivo al mese cui lo stesso si riferisce.

fini delle previsioni mensili INAIL sono stati presi in considerazione i dati degli ultimi tre anni ritenuti più significativi soprattutto nei mesi di liquidazione dei premi (febbraio, maggio, agosto e novembre).

Ai fini delle previsioni mensili INPDAP sono stati presi in considerazione i dati dell'ultimo anno, in cui i versamenti mensili delle amministrazioni statali si sono in qualche modo stabilizzate. Ai fini delle previsioni mensili degli altri enti previdenziali pubblici (IPOST, IPSEMA e ENPALS) e degli enti previdenziali privatizzati sono stati presi in considerazione i dati trimestrali degli ultimi tre anni, desunti dalle Relazioni trimestrali di cassa.

L'attività di monitoraggio dell'andamento delle entrate contributive ma anche tributarie si concreta in:

- a) un'analisi e un raffronto con i dati relativi al corrispondente periodo dell'anno precedente, operando le necessarie rettifiche e/o integrazioni per rendere omogeneo il confronto dei gettiti, distintamente per competenza e cassa;
- b) un'analisi sull'andamento delle entrate rispetto agli obiettivi di gettito programmati con riferimento alle stime contenute nell'ultimo documento di finanza pubblica;
- c) una mensilizzazione delle stime, basata su un modello costruito sulla serie storica delle distribuzioni percentuali del gettito per singola voce d'imposta;
- d) un raffronto mensile dell'andamento del gettito con le stime mensilizzate, per cogliere eventuali scostamenti in corso d'anno e le possibili cause. Tale confronto si riferisce in particolare agli aggregati delle entrate tributarie del bilancio dello Stato, contabilizzate per competenza giuridica, degli incassi da ruoli da attività di accertamento, delle entrate tributarie degli enti locali e delle poste correttive che nettizzano il bilancio dello Stato (es. rimborsi e compensazioni, vincite lotto).

Il secondo periodo del comma 5 concerne il monitoraggio riferito alle entrate tributarie. Con riguardo al monitoraggio degli effetti finanziari sul lato delle entrate delle misure tributarie, l'attività sottostante svolta dal Dipartimento delle finanze non è limitata solo ai flussi registrati sui singoli capitoli/articoli di bilancio ma è sostanzialmente un'attività più complessa di elaborazione e di analisi dei dati presenti in anagrafe tributaria (dichiarazioni dei redditi, dichiarazioni IVA, archivi del registro, banca dati immobiliare) e di quelli risultanti dai modelli di versamento (F23, F24) ovvero dai codici tributo.

Il monitoraggio previsto dalla disposizione si è concretato, per le misure aventi impatto sulle entrate tributarie, in un'analisi ex post degli effetti derivanti, in termini di gettito erariale, dall'applicazione degli interventi contenuti nei principali provvedimenti per l'anno 2010, quali la legge finanziaria 2010 (legge n. 191/2009), il decreto-legge n. 40/2010 e il decreto-legge n.78/2010, relativamente alle misure per le quali sono disponibili nuove e più recenti informazioni nelle predette banche dati. Sono stati inoltre verificati gli effetti ex post di singole disposizioni afferenti a provvedimenti normativi approvati in anni precedenti che hanno prodotto effetti in termini di cassa nell'anno 2010: si ricordano il D.L. n. 185/2008, la legge n. 203/2008 (legge finanziaria 2009), il D.L. n. 5/2009, il D.L. n. 78/2009, la legge n. 99/2009.

In particolare, alla luce di queste informazioni è stato possibile verificare, relativamente al 2010, l'esistenza o meno di scostamenti rispetto alle previsioni originariamente formulate nelle relazioni tecniche delle singole misure fiscali.

Il prospetto seguente evidenzia le differenze tra le quantificazioni contenute nelle relazioni tecniche originarie delle misure introdotte, aventi impatto sul 2010, e il dato ex post ovvero la nuova stima sulla base di più aggiornati elementi ricavati dalle banche dati dell'anagrafe tributaria. L'appendice B al presente rapporto contiene il dettaglio dell'ex post e/o della nuova stima di gettito.

TABELLA 4.1-1 PROSPETTO DI SINTESI DELLE PRINCIPALI MISURE CON IMPATTO SUL 2010 - RISULTATO MONITORAGGIO (IN MILIONI DI EURO)	stima RT	nuova stima/ risultato	differenza
LF 2010 - Art. 2, comma 156: Detassazione premi di produttività per il 2010	-800	-1.123,7	-323,7
LF 2010 - Art. 2, comma 229: rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e delle partecipazioni non qualificate	350	561	211
D.L. n. 40 del 25 marzo 2010, Art. 2, comma 4 bis: IVA - Servizio postale universale	1,9	1,7	-0,2
D.L. n. 194/2009, Art. 1: Riapertura termini per rimpatrio e/o regolarizzazione attività detenute all'estero (c.d. scudo fiscale)	0	643	643
D.L. n. 194/2009, Art. 2: Esenzione piccola proprietà contadina per l'anno 2010	-40	-37	3
Decreto Legge n. 185/08, Art.15, commi 1-12 - Riallineamento volontario da parte dei soggetti IAS dei valori fiscali ai valori contabili	-416,9	-912,6	-495,7
D.L. n. 185 del 29 novembre 2008, art. 29, commi 6-7: Rideterminazione delle modalità di fruizione delle agevolazioni tributarie per la riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 55%)	-194,1	-301,1	-107,0
Legge n. 203 del 22 dicembre 2008 (Finanziaria 2009): Art.2, comma 2 - agevolazioni per le imprese esercenti la pesca costiera e lagunare			
credito d'imposta	-17,3	-3,3	14,0
Ires/Irpef	-17,5	-7,5	10,0
Legge n. 203 del 22 dicembre 2008 (Finanziaria 2009), Art. 2, comma 5: Detrazione autofornazione docenti	-73,5	-4,2	69,3
Legge n. 203 del 22 dicembre 2008 (Finanziaria 2009), Art. 2, comma 7: Detrazione abbonamenti trasporto pubblico locale	-163,0	-73,8	89,2
Decreto Legge n. 5 del 10 febbraio 2009, Art. 2: Detrazione per l'acquisto dei mobili ed elettrodomestici	-259,2	-57,3	201,9
Decreto Legge n. 78 del 1 luglio 2009, Art. 23: Misure di contenimento del disagio abitativo di particolari categorie sociali	-5,45	-2,09	3,4
Legge n. 99/09, Art.56, comma 3 - Addizionale IRES settore energetico	244	208	-36
totale complessivo	-1.391	-1.109	282

In linea generale si rappresenta che la validità di un'analisi ex post è strettamente correlata alla natura delle informazioni disponibili al momento della verifica e, da questo punto di vista, si possono sostanzialmente ravvisare tre diversi casi:

1. presenza di specifici codici tributo e/o capitoli di bilancio. Si tratta del caso più favorevole: la verifica dei risultati del provvedimento oggetto di analisi è infatti diretta ed immediata;
2. presenza di un apposito campo nelle dichiarazioni fiscali. Anche in questo caso è possibile ottenere un valido riscontro delle stime effettuate. Le informazioni, tuttavia, saranno disponibili solo in un periodo successivo a quello del versamento: è necessaria, infatti, l'elaborazione delle dichiarazioni presentate;
3. esistenza di nuove informazioni che, pur essendo correlate al provvedimento oggetto di analisi (ad esempio, andamento del gettito complessivo, informazioni aggiornate dei dati utilizzati nella stima del provvedimento), non lo sono in modo univoco e non conducono, pertanto, in modo diretto alla determinazione dei risultati. In questi casi, il confronto diventa più laborioso e il risultato presenta un minor grado di certezza dovendo necessariamente consistere nel confronto tra due stime.

Pertanto, l'analisi ex post degli effetti di gettito erariale di misure tributarie non può essere, per sua natura, sempre completa e definitiva.

Relativamente alle misure di natura fiscale contenute nei provvedimenti citati, non è stato possibile effettuare un'analisi esaustiva perché le informazioni rilevabili dai modelli di versamento vanno accompagnate con quelle desumibili dalle dichiarazioni fiscali che ovviamente non sono ancora presentate; tuttavia l'analisi dei versamenti risultanti dal modello F23 e dal modello F24 nonché l'utilizzo dei codici tributo ha consentito di poter monitorare, attraverso elaborazioni ad hoc dei dati (frequenze e versamenti), gli effetti finanziari complessivi stimati per l'anno 2010, non registrandosi scostamenti significativi, a conferma di un sostanziale allineamento dei risultati di gettito rispetto alle previsioni iscritte in bilancio. Un'attenzione particolare è stata dedicata alle misure di contrasto all'evasione ed elusione fiscale introdotte con i citati provvedimenti legislativi.

Il monitoraggio degli effetti finanziari di tali interventi è stato realizzato con cadenza mensile con riferimento particolare all'andamento delle compensazioni fruite dai contribuenti nel 2010 in maniera fortemente più contenuta rispetto a quelle dell'anno 2009 (- 6,6 miliardi di euro, pari al - 23% circa) e dall'andamento positivo degli incassi tributari realizzati a mezzo ruoli (+19,3%). Nel complesso sul fronte del contrasto all'evasione sono stati conseguiti risultati di rilievo: 9,1 miliardi di euro nel 2009, un terzo in più dell'anno precedente e il recupero è continuato nel 2010 raggiungendo il valore di 10,5 miliardi di euro. Oltre a tale recupero di gettito vanno considerati gli effetti positivi in termini di deterrenza, ossia l'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione che costituisce un incentivo all'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti.

LA DEFINIZIONE DEGLI SCHEMI, DEI TEMPI E DELLE MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DELLE INFORMAZIONI E DEI DATI DI BASE DELLE OPERAZIONI DI PARTENARIATO PUBBLICO-PRIVATO

L'articolo 14, comma 2 dispone che con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze siano disciplinate le modalità di acquisizione delle informazioni e dei dati di base relativi alle operazioni di partenariato pubblico-privato (PPP) raccolte ai sensi dell'art. 44, comma 1-bis, del D.L. n. 248 del 2007, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 31 del 2008 che ha imposto alle stazioni appaltanti di comunicare all'Unità tecnica finanza di progetto (UTFP) le informazioni relative alle operazioni che ricadono nei criteri stabiliti

dalla Decisione Eurostat del 2004 e che potrebbero avere impatto sul deficit e debito pubblico (Circolare del Presidente del Consiglio dei Ministri del 27 marzo 2009). In tale modo saranno acquisite le informazioni relative alle operazioni di partenariato pubblico-privato e resa possibile una prima stima dell' impatto sui saldi di finanza pubblica di eventuali riclassificazioni.

I soggetti coinvolti oltre al Ministero dell'Economia e delle Finanze sono l'Unità tecnica Finanza di Progetto, istituita presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri e l'Istat. L'UTFP e l'Istat hanno stipulato una convenzione nel novembre 2009 al fine di conformare il sistema delle informazioni di base alla necessità della corretta applicazione dei criteri individuati nella decisione Eurostat.

Il Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato ha intrapreso una serie di attività al fine di partecipare alla Convenzione istituita tra l'Istat e l'Unità tecnica Finanza di Progetto per l'analisi delle operazioni di partenariato pubblico-privato e la stima del loro impatto sui conti pubblici.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è stato chiamato a far parte, con due suoi rappresentanti, del Comitato tecnico-scientifico già costituito tra l' ISTAT e l'Unità Tecnica Finanza di Progetto ai sensi della predetta Convenzione.

Nell'ambito dei lavori sono state portate a termine le seguenti attività:

1. sono state definite delle procedure per l'acquisizione dei dati, che avverrà tramite la realizzazione di un portale gestito dall'Istat;
2. è stato definito uno schema di questionario che ciascuna amministrazione dovrà compilare per la trasmissione delle informazioni;
3. è stato previsto l'inserimento delle operazioni di partenariato pubblico-privato nella banca dati unitaria (BDU) delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della L. 196/2009 ;
4. è stato predisposto, al finire del 2010, la bozza di decreto recante modalità e tempi di trasmissione e acquisizione dei dati e delle informazioni, corredato di un allegato riportante lo schema di questionario per la raccolta delle informazioni . Il decreto è stato, al principio del 2011, inviato al Ministro dell'economia e delle finanze per l'approvazione.

IL CONTROLLO SULLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

A) La definizione della codificazione, le modalità e i tempi per la trasmissione dei dati di incassi e pagamenti effettuati da parte delle amministrazioni e la soppressione della trasmissione dei dati trimestrali di cassa.

La legge 196/2009 è intervenuta in un processo di realizzazione del SIOPE già in stato di forte avanzamento. Poco prima dell'entrata in vigore della legge di contabilità veniva emanato il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 dicembre 2009,