

L'ORDINAMENTO CONTABILE

3.6.2. Sul piano ordinamentale, la legge di stabilità, oltre allo svuotamento della sua portata per l'anticipo della manovra correttiva con provvedimenti d'urgenza, non assolve alle funzioni tipiche che l'ordinamento contabile le aveva attribuito, divenendo essenzialmente veicolo di redistribuzione delle risorse raccolte e confermando la mutazione in tutti gli anni di attuazione della riforma. Tra l'altro, la regolazione del patto di stabilità interno, demandata dalla legge di contabilità, avviene solo per gli aspetti di funzionamento e di distribuzione, mentre i profili finanziari sono definiti nelle manovre d'urgenza, per il 2012 dal decreto-legge n. 95.

La legge introduce numerose norme di carattere ordinamentale, organizzatorio, localistico o microsettoriale, in disapplicazione dell'art. 11, comma 3, secondo periodo, della riforma, nonostante l'ampio stralcio di disposizioni di questo tipo operato dalla Camera. In alcuni casi, le norme appaiono prive di riflessi finanziari anche di carattere indiretto, come, ad esempio, in materia di equipollenze di alcuni titoli di studio rilasciati dalle istituzioni facenti parte del sistema dell'alta formazione e specializzazione artistica e musicale. Ancora, si sottolinea la presenza di norme che incidono direttamente sulla disciplina di contabilità e finanza pubblica, come nel caso delle disposizioni in materia di ricorsi contro gli atti di ricognizione annuale delle Amministrazioni pubbliche demandati all'ISTAT. Basti osservare, al riguardo, che dagli iniziali 14 articoli per complessivi 245 commi del disegno di legge presentato dal Governo, si è passati all'unico articolo del testo finale con ben 561 commi.

Da tutto ciò, emerge con chiarezza come le regole riguardanti il contenuto proprio della legge di stabilità fissate dalla riforma contabile siano state sostanzialmente travolte. Un tale contenuto deve certamente in buona misura essere ascritto alla scelta, determinata dall'imminente conclusione della legislatura, di includere in essa complessi omogenei di disposizioni che, più propriamente, avrebbero dovuto riguardare altrettanti distinti provvedimenti normativi. Su queste decisioni, in parte imposte dagli eventi, si è innestata, tuttavia, un'attività emendativa articolata e minuta che ha ulteriormente dilatato il contenuto "*omnibus*" del provvedimento.

Appare anche confermata la trasformazione di parte della legge di stabilità in strumento attuativo di precedenti normative sostanziali, contribuendo all'attenuazione della valenza strategica conferitale dall'ordinamento contabile. Il fenomeno, non nuovo, è dovuto anche all'incalzare delle crisi finanziarie degli ultimi anni: esso si è manifestato palesemente sin dagli esordi della passata legislatura, con l'anticipo della parte principale delle manovre correttive in provvedimenti d'urgenza, con effetti già incorporati nei saldi tendenziali all'inizio della sessione di bilancio, che ha in tal modo acquisito un ruolo marginale nella definizione delle correzioni.

3.6.3. In particolare, va osservato che per le spese rimodulabili è disponibile sin dall'inizio l'articolazione delle riduzioni per missioni e programmi, mentre per le spese non rimodulabili si rinviene la sola quantificazione delle singole disposizioni e il riferimento al ministero. Per entrambe le tipologie, l'articolazione delle riduzioni tra spese correnti e in conto capitale e l'analisi per unità gestionali (capitoli e articoli) sono state formalizzate con il decreto di ripartizione di fine anno, quale atto di programmazione operativa finale del nuovo bilancio gestionale, in applicazione delle proposte delle amministrazioni recepite dal Tesoro e, in loro assenza, di quelle sostitutive del Governo, nonché delle modifiche parlamentari, inserite in bilancio con le

L'ORDINAMENTO CONTABILE

note di variazioni. L'analisi di tali riduzioni nella relazione tecnica, operata sui dati disaggregati, consente una valutazione dell'utilizzo della flessibilità di bilancio da parte delle amministrazioni interessate, anche in base ai notevoli ampliamenti operati dal legislatore per rendere meno critica la gestione, incisa massicciamente dalla politica di contenimento delle spese. Da essa emerge che, delle complessive riduzioni per oltre 5 miliardi nel triennio, oltre l'85 per cento deriva da proposte delle amministrazioni assentite, mentre il ricorso necessitato alla riduzione lineare delle spese rimodulabili ha interessato la residua quota. Una specifica analisi in sede di aggiornamento delle Note integrative a conclusione della sessione di bilancio, ai sensi dell'art. 21, comma 11, della legge 196 del 2009, avrebbe potuto fornire preziosi elementi informativi sul consolidamento della flessibilità previsionale su livelli, per la prima volta, molto significativi, valorizzando, di fatto, una delle potenzialità più rilevanti recate dalla riforma contabile.

Sul piano più sostanziale, appare tuttavia necessario considerare i negativi riflessi gestionali che la presumibile conferma della massima incidenza delle riduzioni su consumi intermedi e conto capitale può generare, con particolare riguardo, oltre che alla concreta operatività minima delle amministrazioni, all'alimentazione del fenomeno dei cosiddetti debiti fuori bilancio. In tale contesto, si evidenzia l'intrinseca contraddittorietà del riconoscimento *a posteriori* di comportamenti amministrativi in conflitto con le più elementari regole contabili. Si sottolinea ancora una volta l'esigenza di concrete iniziative per definire procedure idonee a impedire l'assunzione di obbligazioni al di fuori delle dotazioni di bilancio, che si riflettono negativamente sull'attendibilità dei conti. Anzi, le annuali ricognizioni delle situazioni debitorie, che si ripetono dal 2007, e le specifiche autorizzazioni di spesa disposte per la loro estinzione, finiscono per consolidare, di fatto, un sistema per il quale esistono ancora margini per una gestione qualitativamente superiore.

3.6.4. Altro profilo significativo della legge di stabilità attiene alla complessiva dimensione dei nuovi o maggiori oneri di parte corrente, passata dagli iniziali circa 40 a ben 70 miliardi nel triennio alla fine dell'*iter* parlamentare, con un incremento corrispondente dei mezzi di copertura, circa 74 miliardi, per il 56,5 per cento reperite dal lato delle entrate. La circostanza contribuisce ad accentuare il fenomeno, già sottolineato dalla Corte dei conti in precedenti occasioni³³, di ulteriore aumento del livello di intermediazione del bilancio pubblico, che rende l'imminente prospettiva dell'equilibrio strutturale dei conti meno virtuosa e più fragile, in quanto foriera di effetti depressivi indesiderati. L'esigenza di procedere urgentemente nella direzione di un costante e graduale ridimensionamento del predetto livello d'intermediazione, anche attraverso metodologie di *spending review* non limitate all'efficientamento, ma estese a una profonda revisione dei confini dell'attuale intervento pubblico, rendendo in tal modo possibile una significativa riduzione e una razionalizzazione del carico tributario, è stata ribadita di recente³⁴ e risulta particolarmente importante all'inizio della nuova legislatura.

³³ Cfr., ad esempio, l'audizione della Corte dei conti davanti alle Commissioni Bilancio riunite di Camera e Senato sul Documento di economia e finanza 2012, in data 23 aprile 2012.

³⁴ Audizione della Corte dei conti dinanzi alle Commissioni bilancio riunite di Camera e Senato, sul nuovo Documento di economia e finanza 2013, in data 23 aprile 2013.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

Ancora, vanno rilevati il ricorso a mezzi non appropriati di copertura, quali le spese per interessi, determinate da variabili esogene, e la contabilità speciale per i rimborsi di imposte, eccedentaria e opportunamente ridotta con la medesima legge; l'istituzione di nuove contabilità speciali con gestione fuori bilancio, in contrasto sia con la legge di contabilità, sia con la legge rinforzata, che ne prevedono il progressivo superamento e la riconduzione della gestione nel bilancio dello Stato; il frequente ricorso a valutazioni quantitative con approccio "*coeteris paribus*", senza tener conto di probabili effetti di sostituzione, soprattutto nella quantificazione degli effetti di norme tributarie.

3.7. La legge anticorruzione

Di grande rilievo sotto il profilo sistematico si manifesta la legge n. 190 del 2012, normativa organica che implementa l'apparato preventivo e repressivo contro la corruzione e l'illegalità nella pubblica amministrazione e corrisponde agli obblighi derivanti dalla Convenzione ONU contro la corruzione del 31 ottobre 2003 (c.d. convenzione di Merida) e dalla convenzione penale sulla corruzione del Consiglio d'Europa del 27 gennaio 1999 (convenzione di Strasburgo). La sua importanza va posta in relazione anche con la natura sistemica assunta ormai dal fenomeno corruttivo nel nostro Paese, con negativi riflessi non solo su prestigio, imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione, ma anche sulla stessa economia nazionale³⁵.

Il provvedimento, sul quale la Corte dei conti è stata audita in due occasioni³⁶, prevede l'adozione del Piano nazionale anticorruzione, rimedio programmatico ed ordinamentale contro le vicende corruttive, predisposto dal Dipartimento della funzione pubblica, anche in base a linee di indirizzo dello specifico Comitato interministeriale³⁷; l'istituzione dell'Autorità nazionale anticorruzione, individuata nella Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle Amministrazioni pubbliche, di cui all'art. 13 del decreto legislativo n. 150 del 2009; l'individuazione in ciascuna Amministrazione di un responsabile per la prevenzione della corruzione; una significativa riforma dei delitti dei pubblici ufficiali contro la pubblica Amministrazione; l'inserimento, nell'ambito dei reati-presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, dei delitti di induzione indebita e di corruzione tra privati, in tal caso limitando la responsabilità all'ente del quale è vertice apicale o dipendente il corruttore. In particolare, si segnala l'aumento delle principali pene previste, la rimodulazione di alcune figure delittuose (corruzione impropria, istigazione alla corruzione, concussione), l'inserimento di nuovi delitti (traffico di influenze illecite, corruzione tra privati). Specifiche istruzioni operative sono state emanate per la concreta attuazione del complesso provvedimento³⁸.

In esercizio delle deleghe contenute nella legge, sono stati emanati due decreti legislativi³⁹: il primo riordina tutte le norme sugli obblighi di pubblicità, trasparenza e

³⁵ Relazione del Presidente della Corte dei conti in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario, Roma, 5 febbraio 2013.

³⁶ Audizione sull'A.S. n. 2156 del 27 luglio 2010 presso le Commissioni I e II del Senato e sull'A.C. n. 4434 del 14 settembre 2011 presso le Commissioni I e II della Camera dei deputati.

³⁷ Il Comitato interministeriale per la prevenzione e il contrasto della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione è stato istituito con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 16 gennaio 2013; le linee di indirizzo del Piano nazionale anticorruzione (PNA) sono state deliberate dal Comitato il 13 marzo 2013.

³⁸ Circolare n. 1 del 2013 della Presidenza del Consiglio dei Ministri-Dipartimento per la funzione pubblica.

³⁹ Trattasi dei decreti legislativi nn. 33 e 39 del 2013, con i quali sono state esercitate le deleghe di cui all'art. 1, commi 35, 36, 49 e 50, della legge n. 190 del 2012.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

diffusione delle informazioni da parte delle pubbliche Amministrazioni, introducendo sanzioni per la loro violazione, a fini di controllo democratico sull'attività e di rispetto dei principi costituzionali di eguaglianza, imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia e efficienza dell'azione pubblica; il secondo disciplina i casi di inconferibilità e incompatibilità degli incarichi dirigenziali e amministrativi di vertice. Entro i termini prescritti, è stato emanato anche il codice di comportamento dei dipendenti pubblici⁴⁰.

La Corte dei conti conferma il positivo giudizio, già espresso sul provvedimento nelle predette audizioni, ai fini del contrasto e della prevenzione dei fenomeni corruttivi, apprezzandone in particolare l'approccio non esclusivamente penalistico, com'è nella tradizione del nostro ordinamento, ma anche di ordine amministrativo, inteso all'individuazione di rimedi di natura organizzativa e preventiva, in linea col principio "meglio prevenire che reprimere".

Oltre all'esercizio delle altre deleghe, per una puntuale attuazione del nuovo sistema appare essenziale la tempestiva emanazione degli atti amministrativi generali per la definizione del codice di comportamento dei dipendenti, degli incarichi vietati, delle modalità applicative in materia di trasparenza, delle intese per l'applicazione della disciplina nelle regioni a statuto speciale

3.8. Anomalie della legislazione di spesa

Sembra doveroso accennare, infine, a talune anomalie che continuano a caratterizzare la legislazione di spesa degli ultimi anni e che si sono manifestate anche nel 2012, incidendo sulla qualità e sulla concreta efficacia dei provvedimenti, oltre che sulla loro tenuta a livello costituzionale.

Come rilevato specificamente dalla Corte dei conti nelle relazioni quadrimestrali sulla tipologia delle coperture e sulle tecniche di quantificazione degli oneri⁴¹, trattasi dell'eterogeneità e frammentarietà della legislazione, consistente in gran parte in leggi di conversione di decreti legge, che ignorano frequentemente il divieto costituzionale di norme di contenuto differenziato; dell'ampio ricorso a modifiche e integrazioni di precedenti disposizioni, anche recenti, e a provvedimenti amministrativi di attuazione, che complicano notevolmente la concreta e tempestiva efficacia delle leggi, con conseguenze non marginali di variabilità e labilità sugli effetti finanziari attesi; della frequente approvazione di emendamenti privi di adeguata relazione tecnica, connessa con l'urgenza di conclusione dell'*iter* di conversione, quasi sempre con maxiemendamenti; dall'utilizzo di clausole di neutralità finanziaria non sempre supportate da adeguate relazioni tecniche documentate ai sensi dell'art. 17, comma 7, della legge contabile; dal ricorso a forme di copertura consistenti in emissioni di titoli di Stato, in palese contrasto con l'art. 17, comma 1, della riforma, ovvero in tagli lineari di dotazioni di bilancio, che finiscono per rendere non sostenibili le clausole di neutralità e di salvaguardia, inserite in precedenti provvedimenti normativi.

Va segnalato, ancora, il frequente ricorso per finalità di copertura all'utilizzo dell'eccedenza, rispetto al fabbisogno, delle giacenze sulla contabilità speciale destinata alla regolazione contabile di rimborsi e crediti d'imposta, eccedenza non giustificabile con la normale discrasia tra afflussi e prelievi. L'utilizzo di risorse destinate ad altre esigenze di carattere obbligato, conseguentemente compresse, non risulta in linea né con

⁴⁰ Decreto del Presidente della Repubblica n. 62 del 2013, in G.U. n. 129 del 4 giugno 2013.

⁴¹ Cfr., ad esempio, la Relazione relativa al secondo quadrimestre 2012, deliberata dalle Sezioni riunite in sede di controllo il 1° febbraio 2013.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

la disciplina contabile vigente, né con quella che si prospetta a decorrere dall'anno prossimo.

Analoghe perplessità riguardano la copertura di oneri per interessi su titoli emessi in deroga al limite massimo stabilito⁴², che la relazione tecnica precisa effettuata mediante utilizzo delle dotazioni a legislazione vigente, nel presupposto che l'andamento favorevole dei tassi renda disponibile l'importo necessario: a parte l'evidente violazione della vigente legge contabile, che esclude l'utilizzo di presunte economie di gestione a fini di copertura, trattasi, infatti, di oneri pluriennali che potrebbero non trovare compensazione negli esercizi successivi, in relazione alla variabilità e all'imponderabilità dei mercati finanziari.

4. Attuazione e prospettive della riforma contabile

4.1. Revisione della struttura del bilancio e potenziamento della cassa

Il completamento della revisione strutturale del bilancio e il potenziamento del bilancio di cassa hanno avuto, nel corso del 2012, una pausa normativa, atteso l'ulteriore rinvio dei termini per l'esercizio delle deleghe⁴³.

In particolare, il completamento della revisione strutturale del bilancio dovrebbe avvenire nell'anno in corso, ma, di fatto, si prospetta già ora un ulteriore rinvio al prossimo anno della sperimentazione prevista per l'adozione delle "azioni" come unità elementari della gestione e della successiva rendicontazione, in luogo degli attuali capitoli, dalla quale ci si attende una minore frammentazione delle voci di spesa, una semplificazione della gestione e, soprattutto, un più elevato livello di flessibilità gestionale.

L'individuazione delle nuove unità gestionali è demandata a un impegnativo e temporalmente concentrato processo, che coinvolge i Nuclei di analisi e valutazione della spesa, tra i cui compiti rientrano proposte in merito all'individuazione delle azioni quali componenti del programma e unità elementari del bilancio dello Stato". L'apprezzabile definizione di linee guida⁴⁴ ha avviato l'attività presso i dicasteri, con l'obiettivo di pervenire alla sua conclusione entro il corrente mese di giugno, in modo da predisporre per il bilancio del prossimo esercizio la necessaria sperimentazione gestionale, mediante affiancamento delle nuove unità elementari ai tradizionali capitoli.

La rilevanza dell'innovazione richiede un approfondito esame degli esiti della sperimentazione, affidata al dipartimento della Ragioneria generale; in quella sede, si dovrà rivedere anche l'attuale struttura di ripartizione in missioni e programmi. Potranno quindi essere valutati gli aspetti, più volte sottolineati dalla Corte dei conti, connessi con il miglioramento della significatività dell'aggregazione funzionale della spesa, attraverso una più appropriata allocazione delle risorse in base alle competenze ministeriali, eliminando squilibri e sovrapposizioni e riducendo l'attuale eccessiva concentrazione in un numero limitato di missioni. In relazione, poi, all'introduzione del nuovo bilancio "sostanziale", che assorbirà l'attuale legge di stabilità a decorrere dall'esercizio 2016, ai sensi della legge "rinforzata" sull'equilibrio strutturale della

⁴² Art. 3, comma 1, della legge n. 116 del 2012, recante ratifica ed esecuzione del trattato che istituisce il Meccanismo europeo di stabilità (MES).

⁴³ Per il completamento della revisione strutturale del bilancio, il termine precedente è stato spostato a fine 2013 dall'art. 1, comma 2, della legge n. 213 del 2012; per il potenziamento del bilancio di cassa, lo spostamento, sempre alla fine del 2013, era avvenuto in forza dell'art. 5, comma 1, della legge n. 39 del 2011.

⁴⁴ Linee guida per l'individuazione delle azioni, Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, febbraio 2013.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

finanza pubblica attuativa della novellata Costituzione, andrebbe esaminata l'opportunità di adottare le nuove unità gestionali e la connessa revisione dell'aggregazione funzionale contestualmente al nuovo bilancio.

Con la fine del 2012, può considerarsi conclusa la sperimentazione sul potenziamento del bilancio di cassa nell'ambito del sistema a doppio vincolo, in quanto l'attività di programmazione dei pagamenti è stata estesa a tutti i Ministeri, con l'obbligo del relativo piano finanziario da parte dei responsabili della spesa, sancito, in via sperimentale per il triennio 2013-2015, dall'articolo 6, comma 10, del decreto-legge n. 95 del 2012. In attesa, quindi, degli esiti di tale sperimentazione triennale, occorre valutare con attenzione l'ipotesi di un parallelo rinvio dell'esercizio della delega per il potenziamento del bilancio di cassa, onde procedere alle conseguenti innovazioni, anche in tal caso, contestualmente all'adozione del bilancio "sostanziale".

In tale situazione, anche l'emanazione del testo unico in materia di contabilità e tesoreria di Stato, tenuto conto dell'ormai imminente varo delle modifiche alla legge contabile indotte dalla novellata Costituzione, potrebbe avere un congruo rinvio.

4.2. Delimitazione dei confini della finanza pubblica

Una rilevante innovazione nella delimitazione dei confini degli enti e organismi appartenenti alla finanza pubblica è stata introdotta, a decorrere dal 2012⁴⁵, comprendendo nel settore anche le Autorità indipendenti e le altre amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001; ciò ha comportato, tra l'altro, l'estensione della normativa di contenimento delle spese, anche per consumi intermedi, a tali organismi⁴⁶.

Analoga estensione ha riguardato il monitoraggio dei flussi di cassa, disposto dalla riforma contabile, ai fini della migliore gestione del debito pubblico e delle giacenze di tesoreria, conseguente all'ampliamento temporaneo del regime di tesoreria unica, con un notevole incremento della platea degli enti tenuti alle comunicazioni telematiche⁴⁷. Va segnalato, in proposito, il ritardo con cui è stata data attuazione alla

⁴⁵ Art. 7, comma 5, del decreto-legge n. 16, convertito dalla legge n. 44 del 2012, recante "Disposizioni urgenti in materia di semplificazione tributaria, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento": "Nell'articolo 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, il comma 2 è sostituito dal seguente: 2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per Amministrazioni pubbliche si intendono, per l'anno 2011, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) in data 24 luglio 2010, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 171, nonché a decorrere dall'anno 2012, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici dal predetto Istituto nell'elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti ai sensi del comma 3 del presente articolo, effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni."

⁴⁶ Circolare n. 31 del 2012 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

⁴⁷ Art. 35, comma 8, del decreto-legge n. 1, convertito dalla legge n. 27 del 2012, recante "Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività": "Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 31 dicembre 2014, il regime di tesoreria unica previsto dall'articolo 7 del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279 è sospeso. Nello stesso periodo agli enti e organismi pubblici soggetti al regime di tesoreria unica ai sensi del citato articolo 7 si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1 della legge 29 ottobre 1984, n. 720 e le relative norme amministrative di attuazione. Restano escluse dall'applicazione della presente disposizione le disponibilità dei predetti enti e organismi pubblici rivenienti da operazioni di mutuo, prestito e ogni altra forma di indebitamento non sorrette da alcun contributo in conto capitale o in conto interessi da parte dello Stato, delle Regioni e delle altre pubbliche Amministrazioni"; cfr. anche la circolare n. 4 del 2013 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

relativa disciplina, atteso che le istruzioni operative sul monitoraggio risalgono al decreto ministeriale del 13 luglio 2011 e l'ampliamento del regime di tesoreria unica decorre dal gennaio 2012.

Si confermano le perplessità di fondo sulla tempistica relativa al varo dei bilanci di previsione degli enti del settore pubblico, subordinato, come di consueto, alla conclusione della sessione parlamentare di bilancio per la definizione dei flussi finanziari di rispettivo interesse. Emerge, ancora una volta, la lamentata discrasia temporale, che costringe gli enti alla tardiva decisione di bilancio, rispetto all'inizio dell'esercizio⁴⁸. Ad avviso della Corte dei conti, l'imminente revisione della legge quadro di contabilità e finanza pubblica, conseguente alla legge "rinforzata" n. 243 del 2012 e alle recenti modifiche costituzionali, fornisce anche l'occasione per una ragionevole soluzione della problematica.

4.3. La banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche

Della banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche prevista dalla riforma contabile, sulla quale la Corte dei conti si era particolarmente soffermata nella relazione al rendiconto del precedente esercizio, non viene fatta menzione specifica nel rapporto sullo stato di attuazione della legge di contabilità e finanza pubblica, allegato al Documento di economia e finanza 2013. L'Amministrazione comunica che, nel 2012, è avanzato il consolidamento progettuale della banca dati, con l'avvio dell'innovativo portale, la registrazione dei primi utenti interni, l'integrazione nel patrimonio informativo di varie informazioni disponibili. E' da ritenere, comunque, che i complessi problemi di fattibilità evidenziati l'anno scorso permangano tuttora, anche per i tempi non brevi che si prospettano per la definizione dell'armonizzazione contabile dell'intero comparto pubblico.

Ferma restando l'esigenza di una riconsiderazione degli apparati informatici e telematici per la gestione del sistema, ispirata all'integrazione, allo scambio di informazioni, alla condivisione degli archivi e al coordinamento, emerge che la concreta attivazione del nuovo strumento, indispensabile per assicurare l'auspicato miglioramento del controllo e monitoraggio dei conti pubblici, resta subordinata, così come è stata sinora impostata, alla concreta attuazione dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio.

Si torna ad affermare che tale impostazione non appare condivisibile, poiché la norma istitutiva prevede l'operatività immediata della banca dati, a prescindere dalla conclusione del processo di armonizzazione, giustamente ritenendo essenziale e urgente, per garantire le complessive finalità della riforma, il suo avvio sulla base dei dati disponibili, con la flessibilità idonea a recepire successive modifiche: ne fornisce la riprova anche il raffronto dei tempi previsti per l'esercizio di ciascuna delle numerose deleghe, tra le quali l'adeguamento dei sistemi contabili, con quelli disposti per l'avvio della banca dati, ipotizzata a regime già a decorrere dal 2012.

Il rinvio dell'operatività della banca dati unitaria alla conclusione del processo di riforma, pertanto, rischia di depotenziare l'intero disegno innovatore, proprio nel

⁴⁸ Cfr., ad esempio, la circolare n. 2 del 5 febbraio 2013 del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, concernente "Enti e organismi pubblici – Bilancio di previsione per l'esercizio 2013", emanata per assicurare comportamenti coerenti con gli obiettivi stabiliti dal legislatore nella predisposizione dei bilanci di previsione, ad esercizio ampiamente inoltrato.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

momento in cui esso viene valorizzato dall'assunzione a livello costituzionale dei vincoli europei.

4.4. Il rapporto mensile sulle entrate

Lo scorso anno, la Corte dei conti segnalava l'esigenza di ampliare il rapporto mensile sull'andamento delle entrate tributarie e contributive, previsto dall'art. 14, comma 5, della riforma e attualmente limitato alle variazioni dei grandi aggregati rispetto all'anno precedente e agli scostamenti rispetto alle previsioni. Un più adeguato monitoraggio dei conti pubblici, con l'affinamento delle tecniche e delle metodologie di rilevazione, potrebbe consentire, ad esempio, un'analisi dei fenomeni che incidono sull'andamento del gettito, con maggior dettaglio.

Inoltre, nei rapporti sinora pubblicati, continua a mancare qualsiasi riferimento al monitoraggio degli effetti delle misure tributarie disposte dalla manovra di finanza pubblica e dei principali provvedimenti tributari adottati in corso d'anno, come prescritto dalla riforma contabile (art. 14, comma 5, secondo periodo), sia pure senza disporre espressamente la pubblicazione; si sottolineava, in proposito, la grande utilità che avrebbe l'inserimento di tale monitoraggio nel rapporto mensile, utilizzando le stime e le rilevazioni effettuate da tempo dal Ministero dell'economia e delle finanze, delle quali si dà conto nel capitolo sulla gestione del bilancio dell'entrata.

Si auspica che tali indicazioni, palesemente intese al miglioramento informativo in un settore cruciale della finanza pubblica, siano responsabilmente riprese al più presto dalle competenti amministrazioni.

4.5. Il rapporto sulla spesa delle Amministrazioni centrali

Il Rapporto sulla spesa delle amministrazioni centrali dello Stato è stato redatto in ritardo rispetto ai tempi previsti dalla riforma, che ne dispone la prima edizione dall'anno successivo all'istituzione della banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche⁴⁹, cioè dal 2011.

Esso si inserisce nel processo di analisi e valutazione avviato con la legge finanziaria per il 2007 e rafforzato negli anni successivi, sino ai recenti interventi del decreto-legge 95 del 2012. Il suo contributo informativo, invero apprezzabile, appare di grande utilità per lo sviluppo della *spending review*, inducendo una maggiore conoscenza della spesa, ai fini dei processi di razionalizzazione e di recupero di efficienza essenziali per il contenimento e la stabilizzazione della finanza pubblica. Realizzato con la collaborazione delle amministrazioni competenti all'interno dei Nuclei di analisi e valutazione della spesa, il rapporto esamina l'evoluzione e gli aspetti critici di alcuni dei principali settori, in particolare quelli riconducibili alla produzione di servizi pubblici e al supporto delle imprese, proponendo analisi di efficienza relativa e determinazioni di fabbisogni *standard* per la fornitura di servizi di alcune strutture periferiche e gli indicatori di risultato, articolati secondo le missioni e i programmi.

⁴⁹ Art. 41, comma 1, della legge n. 196 del 2009 e successive modificazioni: "1. Ogni tre anni, a partire da quello successivo all'istituzione della banca dati di cui all'articolo 13, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, sentita la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento della funzione pubblica, anche sulla base delle attività di cui all'articolo 39, elabora un Rapporto sulla spesa delle amministrazioni dello Stato"; art. 13, comma 1, della medesima legge: "Al fine di...., le Amministrazioni pubbliche provvedono a inserire in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze".

L'ORDINAMENTO CONTABILE

In particolare, i provvedimenti più recenti prevedono la definizione dei costi e fabbisogni dei programmi di spesa delle Amministrazioni statali, avviando un ciclo di razionalizzazione mirato alla definizione dei costi *standard* e di specifiche metodologie per la quantificazione dei costi, nell'ambito del più generale programma di riorganizzazione. Tale programma doveva essere proposto dal Comitato interministeriale e presentato al Parlamento entro il 30 settembre 2012, mentre l'atto d'indirizzo del Ministro dell'economia e delle finanze di giugno 2012 espone obiettivi e linee-guida, con un processo di programmazione finanziaria basato su accordi triennali con le amministrazioni, intesi a definire norme per una graduale convergenza verso gli obiettivi.

L'analisi approfondisce composizione ed evoluzione della spesa, evidenziando che, nella prima decade degli anni duemila, l'incidenza sul Pil della spesa primaria delle Amministrazioni pubbliche in Italia mostra la crescita più contenuta rispetto agli altri principali Paesi europei, ad eccezione della Germania; la sua composizione per funzioni, dal 1990 al 2010, privilegia la spesa per protezione sociale e servizi generali, mentre si riduce il peso della "altre attività" (affari economici, abitazione e assetto del territorio, attività ricreative, culturali e di culto) e, in minor misura, di sanità, istruzione e delle attività "essenziali" (difesa, ordine pubblico, sicurezza e protezione dell'ambiente).

Vengono poi posti in luce alcuni elementi di criticità in settori rilevanti della spesa, quali il pubblico impiego (assenza di un coerente indirizzo di contenimento, disallineamento delle dinamiche retributive rispetto ai parametri fondamentali economici, scambio tra riduzione numerica e crescita retributiva media individuale); i consumi intermedi (formazione di debiti fuori bilancio e aspettative di ripiano, insufficiente livello degli acquisti centralizzati); i trasferimenti e gli incentivi alle imprese (ruolo della tesoreria, esigenza di riordino normativo). Tali problematiche, generalmente, si mostrano coerenti con quanto già rilevato dalla Corte dei conti nelle diverse sedi istituzionali.

Notevole importanza assumono le specifiche indagini condotte sulle strutture periferiche delle amministrazioni, che assorbono più del 90 per cento dei costi di funzionamento dello Stato: Vigili del fuoco, Prefetture, Ragionerie territoriali, Commissioni tributarie, Ispettorati territoriali delle comunicazioni, Direzioni territoriali del lavoro, Istituti penitenziari, sedi periferiche del Ministero degli esteri, Istituzioni scolastiche, Capitanerie di porto, Uffici dell'Ispettorato per la tutela della qualità e la repressione delle frodi, uffici periferici del Ministero dei beni culturali. Da ciascuna di esse, emergono margini di razionalizzazione della spesa, da utilizzare pienamente nei successivi interventi amministrativi e normativi.

4.6. La "spending review"

Come si accennava, non ha ancora visto la luce il programma di riorganizzazione della spesa pubblica, dapprima affidato al Ministro dell'economia e delle finanze per la presentazione alle Camere entro il 30 novembre 2011 (art. 01 del decreto-legge n. 138, convertito dalla legge n. 148/2011), poi demandato allo specifico Comitato interministeriale per la revisione della spesa pubblica, che avrebbe dovuto presentarlo entro il 30 settembre 2012 (art. 1 *bis* del decreto-legge n. 52, convertito dalla legge n. 94/2012).

L'ORDINAMENTO CONTABILE

Né si ha notizia della relazione sull'attività di razionalizzazione della spesa pubblica, che doveva essere presentata al Parlamento e alla Corte dei conti, in prima applicazione, entro il 31 luglio 2012 e, poi, ogni sei mesi⁵⁰.

Il Comitato interministeriale ha svolto l'azione di indirizzo nella revisione e razionalizzazione delle spese e nelle altre materie affidategli, con il coordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri, in particolare del Ministro per i rapporti con il Parlamento. Di fatto, tale azione ha contribuito ad attivare la complessa procedura di riorganizzazione, che ha portato alla successiva fase attuativa della *spending review*⁵¹. Emerge sempre di più, in tale contesto, il ruolo cruciale affidato dal legislatore ai Nuclei di valutazione, che andrebbero maggiormente valorizzati ai fini di un'efficace revisione della spesa. Alle attività in corso, relative ai temi comuni (proposte di "azioni" sostitutive dei capitoli, indicatori di risultato, consumi intermedi, debiti pregressi, monitoraggio misure correttive) e a quelli specifici di ciascun Ministero, dovrebbero aggiungersi prioritariamente quelle più direttamente connesse alla revisione dei programmi e alla verifica di efficacia, efficienza, attualità e congruità delle autorizzazioni di spesa, nonché, con approccio graduale, quelle inerenti all'economicità dei servizi prestati ai cittadini e alla ridefinizione dei confini dell'intervento pubblico.

4.7. L'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio

Il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Amministrazioni pubbliche è proseguito, lungo il percorso stabilito dalle rispettive deleghe, esercitate, da un lato, per gli enti territoriali, con il decreto legislativo n. 118 del 2011, sulla base della legge n. 42 del 2009, all'uopo modificata dalla riforma contabile; dall'altro, per gli altri enti pubblici, con il decreto legislativo n. 91 del 2011, in base ad identica delega direttamente inserita nella legge contabile. Va notato che, dal prossimo anno, la materia dell'armonizzazione passa dalla competenza concorrente Stato-Regioni alla competenza esclusiva statale, ai sensi del novellato art. 117 della Costituzione⁵², il che fa presumere che la complessa operazione di armonizzazione possa proseguire più speditamente⁵³.

Nel comparto degli enti territoriali, sono stati definiti i criteri di applicazione del sistema premiale di riduzione degli obiettivi fissati dal Patto di stabilità interno per gli enti che partecipano alla già avviata sperimentazione biennale 2012-2013⁵⁴, intesa ad acquisire concreti elementi di valutazione sulle soluzioni più opportune. Quanto agli

⁵⁰ Art. 4 del decreto-legge n. 52, convertito dalla legge n. 94 del 2012.

⁵¹ Art. 1, commi da 1-bis a 1-quinquies, del decreto-legge n. 52, convertito dalla legge n. 94 del 2012, attività propedeutica agli interventi attuati con il decreto-legge n. 95, convertito dalla legge n. 135 del 2012.

⁵² Art. 3, comma 1, legge costituzionale n. 1 del 2012.

⁵³ Ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio, assume rilievo il recepimento della direttiva 2011/85/UE, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, non ancora intervenuta nel nostro ordinamento ma che trova previsione nell'art. 8 dell'A.S. 3510 (XVI legislatura), *Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee-Legge comunitaria 2012*, art. 8 (*Criterio direttivo di delega al Governo per il recepimento della direttiva 2011/85/UE, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri*), approvato dalla Camera dei Deputati il 3 ottobre 2012. Il disegno di legge prevede la necessità di coordinare l'attuazione del capo IV della direttiva (*regole di bilancio numeriche*) con le disposizioni della legge di cui all'articolo 81, sesto comma, della Costituzione, come sostituito dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, da approvare entro il 28 febbraio 2013, cui sono riservate in particolare l'istituzione di un organismo indipendente, al quale attribuire compiti di analisi e di verifica degli andamenti di finanza pubblica e di valutazione dell'osservanza delle regole di bilancio, nonché l'introduzione di specifiche regole di bilancio.

⁵⁴ Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno, degli affari regionali e della coesione territoriale, del 21 settembre 2012.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

altri enti pubblici, l'analoga sperimentazione riguarda il biennio 2014-2015 e dovrebbe essere disciplinata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro l'anno in corso⁵⁵.

Per entrambi i comparti, le sperimentazioni dovrebbero fornire elementi di valutazione soprattutto su concreta fattibilità e più idonea rispondenza ai principi della riforma del criterio della competenza "a scadenza", che lega la rilevazione dell'impegno contabile alle sole obbligazioni giuridicamente perfezionate scadenti nell'anno di riferimento. Su tale aspetto, la Corte dei conti ha richiamato più volte l'esigenza di considerare con particolare cautela gli esiti delle sperimentazioni, attesa l'evidente discrasia della competenza "a scadenza" con il consolidato criterio della competenza giuridica, confermato dalla riforma per il bilancio dello Stato, cardine e punto di riferimento del complesso processo riformatore⁵⁶.

In tale contesto, è venuta ad inserirsi la legge "rinforzata" n. 243 del 2012, diffusamente esaminata nel punto 2.1 per la sua rilevanza nell'ambito del nuovo ordinamento contabile, conseguente all'adozione del principio del pareggio di bilancio in Costituzione. Come si notava in precedenza (par. 2.1.7), tale legge comporta il recepimento a livello costituzionale del doppio vincolo di competenza e di cassa nei bilanci delle Amministrazioni pubbliche che adottano il sistema finanziario, con chiari riferimenti alla competenza giuridica accolta da qualche tempo nel bilancio dello Stato. Ciò dovrebbe costituire, ad avviso della Corte dei conti, un elemento di ulteriore riflessione in ordine all'adozione del cosiddetto criterio della competenza "a scadenza".

4.7.1. Soffermandosi sulla sperimentazione degli enti territoriali, avviata nel 2012 per verificare la rispondenza della riforma alle esigenze conoscitive della finanza pubblica, individuandone criticità ed eventuali proposte di modifica, si osserva che taluni enti, tra cui la Regione siciliana, hanno rinunciato a proseguire la sperimentazione nel 2013, a causa di difficoltà organizzative interne⁵⁷. Tra le criticità riscontrate nel primo anno, emergono la ripartizione delle spese di personale tra missioni e programmi e l'esigenza di precisare e integrare i principi contabili applicati, il piano dei conti e gli schemi di bilancio, mentre sembra verificata positivamente l'applicazione del principio della competenza "a scadenza".

Quest'ultima conclusione ha indotto l'amministrazione ad avviare l'attività per proporre a Parlamento e Governo l'adeguamento del decreto legislativo ai risultati della sperimentazione, anche se relativi solo al primo esercizio, in modo da consentirne l'emanazione entro il prossimo mese di luglio; la circostanza appare confermata nella recente audizione della Ragioneria generale dello Stato sul decreto-legge per il pagamento dei debiti scaduti⁵⁸.

Su tale indicazione, la Corte continua a manifestare ampie perplessità, tenuto conto sia dell'avvenuto rinvio al biennio 2014-2015 della parallela sperimentazione

⁵⁵ Art. 25 del decreto legislativo n. 91 del 2012, modificato dall'art. 1, comma 388, della legge n. 228 del 2012 (legge di stabilità 2013).

⁵⁶ Cfr., ad esempio, la Relazione sul rendiconto 2011 – vol. I – Ordinamento contabile, par. 4.1.3..

⁵⁷ In particolare, la Regione siciliana ha emanato la legge 10 agosto 2012, n. 45, con cui, all'articolo 4, ha stabilito che gli effetti delle disposizioni in materia di sperimentazione dell'armonizzazione del bilancio sono sospesi, nelle more dell'adozione delle procedure di attuazione statutaria previste dall'art. 27 della legge 5 maggio 2009, n. 42.

⁵⁸ Audizione del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, sul decreto-legge n. 35 del 2013, recante "Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli Enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli Enti locali", Commissioni speciali riunite di Camera e Senato, 15 aprile 2013, pag. 4.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

relativa agli altri enti pubblici, sia, e soprattutto, della già affermata incompatibilità del principio della competenza “a scadenza” con la competenza giuridica vigente per il bilancio dello Stato, assunta ora a livello costituzionale dalla legge “rinforzata” n. 213 del 2012.

4.7.2. Nell'ambito della delega per l'armonizzazione contabile degli altri Enti pubblici, è stato emanato il previsto decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri recante linee guida per l'individuazione delle missioni, al fine di un risultato coerente con i criteri ispiratori⁵⁹. Il provvedimento conferma, nella sostanza, lo schema classificatorio funzionale adottato dal bilancio statale sin dal 2008, nonostante l'esigenza di una sua profonda revisione, sottolineata più volte dalla Corte dei conti, in relazione sia alla eccessivamente ampia varianza dimensionale delle attuali aggregazioni (dagli oltre 115 miliardi della missione 3-Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali, a meno di 10 milioni della missione 10-Energia e diversificazione delle fonti energetiche, con una concentrazione di circa il 70 per cento delle spese finali in sole 5 missioni); sia alla promiscuità di taluni aggregati (come gli oneri allocati impropriamente nelle missioni 32-Servizi generali e 33-Fondi da ripartire).

Il comune piano dei conti integrato, che rileva entrate e spese in termini sia di contabilità finanziaria che economico-patrimoniale, è stato approvato, in via preliminare, dal Consiglio dei Ministri del 6 dicembre 2012. L'iter del regolamento non è ancora concluso, in attesa del parere delle competenti Commissioni parlamentari, mentre il termine per la sua emanazione scade il 30 giugno prossimo⁶⁰. L'adozione del piano dei conti integrato comporterà una sperimentazione di due anni, che consentirà alle amministrazioni di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile.

In maniera analoga, sono proseguiti i lavori per la stesura di uno schema di bilancio consolidato, attualmente oggetto di confronto con le amministrazioni interessate; lo schema tipo, con tempi e modalità di adozione e pubblicazione, deve essere definito con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati, entro il 30 giugno prossimo. Anche questo strumento, che riassume in un unico documento contabile i risultati gestionali delle Amministrazioni pubbliche e delle proprie aziende, società partecipate e altri organismi controllati, costituisce un elemento fondamentale per assicurare un governo unitario della finanza pubblica⁶¹.

E' stato emanato anche il previsto decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, che definisce le linee guida generali per l'individuazione di criteri e metodologie per la costruzione di un sistema di indicatori, ai fini della misurazione dei risultati dei programmi di bilancio⁶².

⁵⁹ DPCM 12 dicembre 2012, in Gazzetta ufficiale n. 295 del 19 dicembre 2012; vedasi anche la circolare esplicativa del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, n. 23 del 2013.

⁶⁰ Art. 1, comma 388, legge n. 228 del 2012 (legge di stabilità 2013).

⁶¹ Ai sensi dell'art. 4, comma 3, lett. a), del decreto legislativo n. 91 del 2011, le voci del piano dei conti e il contenuto di ciascuna voce devono essere definiti con regolamento da adottare in base all'art. 17, comma 1, della legge n. 400 del 1988, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze. L'art. 18 del medesimo decreto legislativo ha stabilito, in attuazione della delega di cui all'art. 2, comma 2, lettera e), della legge n. 196 del 2009, che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri interessati, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge n. 400 del 1988, venga individuato uno schema di bilancio consolidato e i tempi e le modalità per la loro adozione e pubblicazione. I termini di emanazione sono stati prorogati dall'art. 1, comma 388, della legge n. 228 del 2012 (legge finanziaria 2013), dal 31 dicembre 2012 al 30 giugno 2013.

⁶² DPCM 18 settembre 2012, emanato in base all'art. 23 del decreto legislativo n. 91 del 2011, in Gazzetta ufficiale n. 226 del 26 settembre 2012.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

4.8. I vincoli del Patto di stabilità interno

Il comparto degli Enti territoriali è interessato anche da altre disposizioni intese a rendere più stringenti i vincoli derivanti dal Patto di stabilità interno, allo scopo di migliorare la strumentazione funzionale al rispetto delle intese europee.

In particolare, tali vincoli sono stati estesi, dal 2013, alle aziende speciali e alle istituzioni strumentali degli Enti locali, tranne i gestori di servizi socio-culturali e sanitari⁶³, con obbligo sin dal 2012 di iscrizione e deposito dei bilanci presso le Camere di commercio, anche per consentire all'Unioncamere la trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze dei relativi elenchi e dati di bilancio, entro il primo semestre di ciascun anno. L'estensione riguarda anche le società cosiddette "in house", titolari di affidamenti diretti della gestione di servizi pubblici locali, strumentali o privi di rilevanza economica⁶⁴.

Per aziende speciali e istituzioni, il prescritto decreto interministeriale di definizione delle modalità di assoggettamento, previsto entro ottobre 2012, non è stato ancora emanato, mentre la norma su iscrizione e deposito dei bilanci risulta ancora in gran parte disapplicata, nonostante le iniziative di sollecito⁶⁵. Per le società *in house*, addirittura, la definizione delle modalità era prescritta per settembre 2009, con analogo provvedimento amministrativo.

Appare doveroso rimarcare che i notevoli ritardi nell'applicazione della legge finiscono per incidere negativamente, nel caso di specie, sulla concreta efficacia di uno strumento essenziale per il coordinamento e il controllo della finanza pubblica, quale il Patto di stabilità interno.

4.9. Il rendiconto del 2012

Il rendiconto generale dello Stato per il 2012 presenta una rilevante innovazione, costituita dalla dematerializzazione in via sperimentale del documento, avviata di concerto con la Corte dei conti, sia per il conto del bilancio che per il conto del patrimonio, al fine di migliorare l'efficienza e la qualità del procedimento amministrativo. La procedura informatica ha affiancato quella in forma cartacea, con l'obiettivo di sostituirla definitivamente dal prossimo esercizio⁶⁶; l'utilizzo della firma digitale e della posta elettronica certificata (PEC) hanno garantito al processo informatizzato la stessa validità legale e la medesima attendibilità della forma cartacea.

La redazione delle Note integrative di ciascuna amministrazione è avvenuta utilizzando il sistema di compilazione *on line*, mentre le risultanze economiche sono state esposte nello specifico allegato. La norma prevede anche l'allegazione del cosiddetto *ecorendiconto*⁶⁷, ampliando il contenuto informativo alle spese aventi

⁶³ Art. 25, comma 2, del decreto-legge n. 1, convertito dalla legge n. 27 del 2012.

⁶⁴ Art. 3 bis, comma 5, del decreto-legge n. 138, convertito dalla legge n. 148 del 2011, secondo le modalità definite ai sensi dell'art. 18, comma 2-bis, del decreto-legge n. 112 del 2008, convertito dalla legge n. 133 del 2008.

⁶⁵ Cfr., tra l'altro, la nota 096420 del 19/11/2012, diretta dal Ministero dell'economia e delle finanze – RGS a Comuni e Province, oltre che, per conoscenza, ai dicasteri interessati e alle associazioni di categoria.

⁶⁶ Le relative istruzioni operative sono state emanate con circolari nn. 14 e 20 del 2013 dal Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato; l'iniziativa è un importante passo per l'attuazione del codice dell'amministrazione digitale (decreto legislativo n. 82 del 2005).

⁶⁷ Art. 36, comma 6, legge n. 196 del 2009 e ss.mm.: "Il rendiconto generale dello Stato contiene inoltre, in apposito allegato, l'illustrazione delle risultanze delle spese relative ai programmi aventi natura o contenuti ambientali, allo scopo di evidenziare le risorse impiegate per finalità di protezione dell'ambiente, riguardanti attività di tutela,

L'ORDINAMENTO CONTABILE

contenuto ambientale, ma, per il secondo anno consecutivo, tale importante documento non è stato allegato al rendiconto trasmesso per la parifica della Corte dei conti.

Le soluzioni informatiche definite nell'occasione per il rendiconto generale, atto complesso e articolato, possono considerarsi una *best practice*, da estendere a procedimenti analoghi, non solo nel comparto della pubblica amministrazione.

Le nuove prospettive del documento cardine della resa del conto rendono ancora più evidente l'esigenza di un tempestivo raccordo con le attività concernenti la redazione del conto patrimoniale ai prezzi di mercato⁶⁸, in corso da qualche anno, con risultati tuttora in elaborazione per quanto concerne la situazione a fine 2011. In particolare, varie criticità si presentano nella rilevazione telematica di immobili, partecipazioni e concessioni, prima fra tutte la scarsa adesione agli adempimenti informativi, pur obbligatori, da parte delle pubbliche Amministrazioni: per i beni immobili, le amministrazioni adempienti raggiungono il 58,6 per cento; per le partecipazioni il 34 per cento e per le concessioni appena il 18,1 per cento. Si ribadisce, al riguardo, l'esigenza di pervenire a una più adeguata predisposizione dell'allegato al conto generale del patrimonio previsto dalla vigente normativa⁶⁹, arricchendolo mediante l'utilizzo delle informazioni acquisite con la predetta procedura, evitando il rischio di una diversa valorizzazione per i medesimi beni dell'attivo, una in sede di rendiconto generale e l'altra in sede di conto patrimoniale ai prezzi di mercato.

Altra notazione di rilievo riguarda l'eliminazione dal conto patrimoniale di partite debitorie di notevole entità, circa 7,8 miliardi, relativi a residui passivi perenti agli effetti amministrativi, corrispondenti a dotazioni iscritte negli assestamenti 2011 e 2012, eludendo le norme contabili che ne regolano la reiscrizione in bilancio, come già notato al paragrafo 4.1. Va ripetuto, in proposito, che il ricorso a simili pratiche, pur se attribuibile a particolari e urgenti esigenze, finisce per incidere sulla significatività della resa del conto.

4.10. Valutazione e monitoraggio delle opere pubbliche

Le nuove disposizioni sulla valutazione e sul monitoraggio delle opere pubbliche, oggetto dei decreti legislativi nn. 228 e 229 del 2011, emanati in base alla delega di cui all'art. 30, commi da 8 a 11, della riforma, riguardano il primo, la valutazione delle spese per la realizzazione di opere pubbliche e di pubblica utilità; il secondo, lo stato di attuazione e l'utilizzo dei finanziamenti per opere pubbliche.

In attuazione del primo di tali decreti, è stato emanato il prescritto decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, che definisce sia il modello di riferimento per la redazione, da parte delle amministrazioni interessate, di linee guida standardizzate per la valutazione dei fabbisogni e dei progetti di investimento infrastrutturali e per il

conservazione, ripristino e utilizzo sostenibile delle risorse e del patrimonio naturale. A tal fine, le amministrazioni interessate forniscono al Ministero dell'economia e delle finanze le informazioni necessarie secondo gli schemi contabili e le modalità di rappresentazione stabilite con determina del Ragioniere generale dello Stato in coerenza con gli indirizzi e i regolamenti comunitari in materia."

⁶⁸ Art. 2, comma 222, periodi 11, 12, 14 e 15, della legge n. 191 del 2009 (legge finanziaria 2010).

⁶⁹ Relazione al Parlamento sul rendiconto generale dello Stato per il 2010, vol. 1, pag. 242. La norma sul conto del patrimonio è l'art. 14, commi 2 e 3, del decreto legislativo n. 279 del 1997: "2. Ai fini della loro gestione economica i beni di cui all'articolo 822 del Codice civile, fermi restando la natura giuridica e i vincoli cui sono sottoposti dalle vigenti leggi, sono valutati in base a criteri economici ed inseriti nel Conto generale del patrimonio dello Stato. 3. Per l'analisi economica della gestione dei beni dello Stato, al conto generale del patrimonio è allegato un documento contabile in cui sono rappresentati i componenti positivi e negativi, nonché gli indici di redditività della gestione stessa."

L'ORDINAMENTO CONTABILE

coinvolgimento degli organismi indipendenti di valutazione; sia lo schema tipo del documento pluriennale di pianificazione a cadenza triennale, esteso a tutti gli interventi di competenza di ciascuna amministrazione, con l'analisi dei fabbisogni, delle priorità e della sostenibilità delle opere, della loro fattibilità e dei rischi connessi⁷⁰.

Quanto al secondo, è stato emanato di recente il decreto che definisce il contenuto informativo minimo dei sistemi di rilevazione delle Amministrazioni pubbliche e dei soggetti diversi dalle Amministrazioni pubbliche, destinatari di finanziamenti a carico del bilancio dello Stato, finalizzati alla realizzazione di opere pubbliche, nonché modalità e regole di trasmissione delle informazioni alla banca dati delle Amministrazioni pubbliche con cadenza bimestrale, a partire dal 30 settembre 2013⁷¹.

Le esigenze di maggiore trasparenza e controllo nel delicato settore delle opere pubbliche potranno ora contare significativamente anche sugli elementi tratti dalle relazioni programmatiche sulle spese d'investimento per ciascuna missione di spesa, sullo stato di attuazione delle relative leggi pluriennali, sulle valutazioni ministeriali circa la loro permanenza in bilancio e sui quadri riassuntivi che corredano la Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza. Vanno apprezzate, in proposito, le recenti istruzioni impartite alle amministrazioni su tali adempimenti, anche mediante specifiche applicazioni telematiche⁷².

Sarebbe di grande interesse un'analisi complessiva sull'attuazione della nuova disciplina, con specifico riferimento, tra l'altro, agli obblighi di rilevazione informatica e di comunicazione introdotti con il secondo decreto legislativo; l'analisi potrebbe opportunamente essere allocata nel rapporto annuale sulla riforma contabile allegato al Documento di economia e finanza.

4.11. Il ritardo nel pagamento dei debiti pregressi

L'endemico ritardo nel pagamento dei debiti dello Stato e delle altre Amministrazioni pubbliche, esaminato anche la Corte dei conti nelle recenti relazioni al Parlamento, ha dato luogo a misure per favorire la tempestività dei pagamenti e l'estinzione dei debiti commerciali per forniture di beni e servizi.

Uno degli strumenti individuati dal legislatore per limitare il fenomeno entro limiti compatibili con le esigenze delle imprese, nelle linee anche delle indicazioni europee, è quello della certificazione dei crediti per consentirne la cessione al sistema bancario. In proposito, si osserva che solo di recente sono state emanate istruzioni applicative, relativamente ai crediti commerciali vantati dalle imprese nei confronti dello Stato e di enti pubblici nazionali, nonché di enti territoriali e del Servizio sanitario nazionale⁷³.

I titolari di crediti commerciali certi, liquidi ed esigibili, per forniture di beni e servizi, di importo superiore a 999 euro, potevano richiederne, entro il 28 giugno 2012,

⁷⁰ DPCM 3 agosto 2012, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 273 del 22/11/2012.

⁷¹ Trattasi del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 febbraio 2013, pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 54 del 5 marzo 2013, emanato ai sensi dell'art. 5 del decreto legislativo n. 229 del 2011.

⁷² Circolare n. 11 del 2013 del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato, recante "Leggi pluriennali di spesa – adempimenti previsti dalla legge n. 196 del 2009, come modificata dalla legge 7 aprile 2011, n. 39. Ulteriori disposizioni introdotte dal DL 95 del 2012."

⁷³ Rispettivamente, circolari nn. 36 e 37 del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, in data 27 novembre 2012, mentre i relativi decreti ministeriali risalgono al 22 maggio e al 25 giugno, in seguito modificati dai decreti ministeriali del 24 settembre e del 19 ottobre 2012, per adeguarli alle intervenute modifiche normative. Si rammenta che la prima disposizione sulla certificazione risale all'art. 9 del decreto-legge n. 185 del 2008, convertito dalla legge n. 2 del 2009.

L'ORDINAMENTO CONTABILE

l'estinzione con assegnazione di titoli di Stato. E' stata anche introdotta la possibilità di compensare i crediti, previamente certificati, con debiti per imposte, sia erariali che locali, e contributi sociali obbligatori iscritti a ruolo entro il 30 aprile 2009.

I risultati di tali operazioni si dimostrano, tuttavia, ampiamente deludenti. A fronte di richieste di reiscrizione di residui passivi perenti agli effetti amministrativi, transitati dal conto del bilancio al conto del patrimonio, per 12,3 miliardi, è stato possibile procedere alla reiscrizione in bilancio per 4,5 miliardi, mentre di tali stanziamenti, solo 1,3 miliardi sono stati effettivamente utilizzati (32 per cento): il vincolo di non peggiorare l'indebitamento netto della pubblica amministrazione ha inciso soprattutto sul conto capitale. L'estinzione dei debiti con titoli di Stato ha riguardato solo 14,6 milioni⁷⁴; all'inizio del 2013, risultano 1.227 le amministrazioni abilitate all'utilizzo dell'apposita piattaforma informatica, mentre sono state rilasciate solo 71 certificazioni per circa 3 milioni, su 467 istanze presentate dalle imprese per circa 45 milioni; l'effettiva operatività delle certificazioni è, comunque, subordinata al collegamento con l'interfaccia del sistema bancario, definito solo il 2 febbraio 2013.

La direttiva UE n. 7 del 2011, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali (rifusione), è stata integralmente recepita con il decreto legislativo n. 192 del 2012; pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2013, è scattato l'obbligo per la pubblica amministrazione italiana di pagare i propri fornitori entro 30 giorni. Il termine, valido per tutte le nuove transazioni commerciali, si estende a 60 giorni per la sanità e in casi eccezionali, da esplicitare negli accordi tra le parti. Il superamento dei termini o il mancato pagamento comporta una maggiorazione del tasso d'interesse legale moratorio, dal 7 all'8 per cento in più rispetto al tasso fissato dalla Banca centrale europea per le operazioni di rifinanziamento, interesse che scatta automaticamente, anche senza richiesta del debitore. Si auspica che la nuova stringente normativa possa contribuire alla soluzione del problema, pur dovendosi tener conto dell'impatto sui saldi di finanza pubblica.

4.11.1. La liquidazione del ragguardevole *stock* di debiti accumulato negli anni è limitata, per l'attuale intenso e rapido consolidamento fiscale. Secondo le regole di contabilità europee, infatti, la liquidazione dei debiti commerciali pregressi determina un corrispondente aumento del debito pubblico, mentre la quota relativa a spese per investimenti si riflette anche sul *deficit*.

Tenendo conto di questi vincoli, l'azione dell'esecutivo ha mirato, da un lato, a individuare un meccanismo di graduale liquidazione dei debiti compatibile con i vincoli di finanza pubblica; dall'altro, a negoziare a livello europeo un margine di flessibilità più ampio all'interno del Patto di stabilità e crescita.

Facendo seguito agli orientamenti del Consiglio europeo di giugno e dicembre 2012, il recente Consiglio europeo del 14 marzo 2013 ha riconosciuto la necessità di risanamento dei conti pubblici in maniera differenziata e in senso favorevole alla crescita, consentendo una flessibilità controllata per azioni di sostegno a crescita e occupazione, nel rispetto della stabilità finanziaria. In sintonia con tali indicazioni, la Commissione europea ha sottolineato l'urgenza di una pronta risoluzione del tema dei pagamenti arretrati della pubblica amministrazione, chiarendo i termini operativi della flessibilità controllata.

⁷⁴ Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze-Dipartimento del tesoro, del 3 dicembre 2012.