

L'ORDINAMENTO CONTABILE

1. L'Italia nell'Unione europea

2. Il nuovo assetto ordinamentale: 2.1. *L'adeguamento della legge quadro;* 2.2. *L'Ufficio parlamentare di bilancio;* 2.3. *Il nuovo sistema europeo dei conti;* 2.4. *Le misure anticorruzione e per la trasparenza;* 2.5. *L'attuazione delle norme sul controllo degli Enti territoriali;* 2.6. *Controllo di costituzionalità e vincoli europei;* 2.7. *La giurisprudenza costituzionale*

3. I provvedimenti contabili del 2014: 3.1. *L'assestamento di bilancio;* 3.2. *Il rendiconto 2013;* 3.3. *La nota di aggiornamento;* 3.4. *Il rapporto sull'evasione fiscale;* 3.5. *Il documento programmatico di bilancio;* 3.6. *La legge di stabilità;* 3.7. *Il bilancio di previsione;* 3.8. *Anomalie della legislazione*

4. Prospettive di riforma: 4.1. *Struttura del bilancio e potenziamento della cassa;* 4.2. *La banca dati unitaria;* 4.3. *Il coordinamento della finanza pubblica;* 4.4. *Evoluzione del patto di stabilità interno;* 4.5. *Il bilancio a base zero;* 4.6. *Il nuovo Documento di economia e finanza;* 4.7. *Analisi e valutazione della spesa;* 4.8. *Il rendiconto 2014;* 4.9. *Il ritardo dei pagamenti;* 4.10. *Fatturazione elettronica, integrazione informatica e semplificazione;* 4.11. *L'armonizzazione contabile;* 4.12. *Ritardi e inadempimenti;* 4.13. *La nuova legge quadro*

Tavole

1. L'Italia nell'Unione europea

Nel biennio 2012-2013, l'Unione europea ha gradualmente mutato la linea d'indirizzo politico, affrontando la fase acuta della crisi economica globale, che ha messo a dura prova la tenuta della moneta unica, facendo emergere le lacune del sistema. Gli interventi hanno, dapprima, reso più cogenti le regole a salvaguardia dei conti pubblici, anche con la creazione di strumenti finanziari di garanzia (*"firewalls"*); in seguito, riconoscendo alla Banca centrale europea, nella pienezza della sua indipendenza, la funzione a tutela di stabilità e integrità dell'eurozona, nonché delineando importanti innovazioni per migliorarne i meccanismi di funzionamento, contestualmente al varo, anche su esplicito impulso italiano, di specifiche misure a favore della crescita economica e della creazione di posti di lavoro.

L'avvio del nuovo ciclo del bilancio UE 2014-2020 offre al "sistema Italia", nelle sue componenti pubbliche e private, l'occasione per dimostrare una capacità di utilizzo degli ingenti mezzi finanziari disponibili sensibilmente migliore rispetto al passato. Del resto, essendo l'Italia, in ragione del suo Pil, contributore netto del bilancio UE (vale a dire, uno Stato membro che versa più di quanto riceva in finanziamenti), il pieno e ottimale utilizzo dei Fondi europei costituisce un dovere verso i cittadini contribuenti, tenuto conto della *"investment clause"*, che consente ai Paesi non sottoposti a procedura per disavanzo eccessivo o a programmi di aiuti, di versare la quota di cofinanziamento

nazionale dei fondi strutturali, in deroga all'obiettivo del pareggio strutturale del bilancio pubblico.

Peraltro, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione, l'Italia deve ridurre l'elevato numero di infrazioni al diritto comunitario, affinando l'analisi d'impatto delle regole europee sul nostro sistema legislativo e chiedendo una complessiva semplificazione della normativa. Nel contempo, a livello nazionale, occorre perseguire un'effettiva politica di riforme strutturali e istituzionali, opportunamente incentivandole con meccanismi di solidarietà, dando così luogo a interventi di modernizzazione, per superare la situazione di evidente svantaggio competitivo nel mondo, la cui geografia economica, negli ultimi anni, si è profondamente modificata.

Nel secondo semestre 2014 è entrato in funzione il meccanismo unico di vigilanza bancaria (*single supervisory mechanism*-SSM), con l'attribuzione alla Banca centrale europea di compiti di vigilanza prudenziale sulle banche "sistemiche" (le più grandi, circa 130 su un totale di 6.000 banche europee). Inoltre, nel corso del 2014 sono stati approvati tre atti legislativi che completano l'unione bancaria: il regolamento sul meccanismo unico di risoluzione delle crisi bancarie, che affida la ricapitalizzazione degli istituti di credito, in primo luogo, ad azionisti, obbligazionisti e creditori, con eventuale ricorso al Fondo unico, alimentato da contributi del settore creditizio, in sostituzione dei fondi nazionali; nonché le direttive sul quadro comune degli strumenti nazionali di risanamento e risoluzione delle crisi degli Enti creditizi e sui sistemi di garanzia dei depositi bancari, che assicura, in caso di liquidazione di una banca, la copertura dei conti correnti fino a 100mila euro. Onde evitare effetti sui debiti sovrani, sono previsti criteri operativi per consentire al meccanismo europeo di stabilità (*European stability mechanism*, ESM) di ricapitalizzare direttamente le banche, nel rispetto di appropriate condizioni, tra cui l'osservanza delle regole sugli aiuti di Stato, specifiche per ciascuna banca, per ciascun settore o per l'intera economia. In tale contesto, si sta anche valutando l'opportunità, a fronte della realizzazione di una più stretta integrazione delle politiche economiche e dei controlli sui bilanci, di introdurre strumenti per la mutualizzazione del debito pubblico degli Stati membri dell'area euro, anche attraverso l'emissione congiunta di titoli.

Nell'ambito della procedura per la sorveglianza sugli squilibri macroeconomici, l'Italia, segnalata tra i Paesi con squilibri eccessivi, ha sinora evitato l'avvio di ulteriori fasi, in quanto gli impegni assunti con i piani correttivi sono stati ritenuti sufficienti. Nell'ultima relazione, la Commissione UE ha indicato le seguenti priorità: affrontare il livello molto alto del debito e la debole competitività esterna; raggiungere e mantenere un avanzo primario adeguato e una robusta crescita del Pil, necessari per un percorso discendente del debito; incidere su competitività, cuneo fiscale e quota elevata di piccole imprese, che trovano difficoltà a competere a livello internazionale; affrontare le inefficienze della Pubblica amministrazione e del sistema giudiziario; combattere gli elevati livelli di corruzione e di evasione fiscale; affrontare le carenze del sistema di istruzione e formazione, ulteriore ostacolo al miglioramento della produttività. La valutazione complessiva evidenzia il rischio di deviazioni significative dal percorso di aggiustamento verso l'obiettivo di medio termine, con conseguente invito ad adottare misure per assicurare il rispetto del patto di stabilità e crescita.

Il riconoscimento di alcuni progressi nella parte strutturale delle raccomandazioni, formulate nel contesto del semestre europeo, costituisce un incitamento a porre in essere ulteriori sforzi, in particolare, nelle politiche che migliorano le prospettive di crescita, mantenendo uno stretto controllo sulla spesa primaria corrente e migliorando

l'efficienza complessiva della spesa pubblica, nonché nelle privatizzazioni programmate. Ad avviso della Commissione, gli squilibri macroeconomici restano molto preoccupanti ed evidenziano la necessità di un intervento politico decisivo, globale e coordinato, che agisca sui livelli elevati di debito nella maggior parte dei Paesi, sul quadro degli indicatori sociali e sui fattori che pesano sulla riduzione degli squilibri e dei rischi.

Il semestre di presidenza italiana dell'Unione si è svolto in un quadro caratterizzato dalla congiuntura economica negativa e da uno scenario internazionale ancora instabile. Secondo le più recenti previsioni, nel 2016, il livello del prodotto interno lordo resterebbe di ben sette punti al di sotto di quello del 2007, l'anno precedente la crisi finanziaria. Obiettivo prioritario è divenuto il rilancio della crescita, cambiando la direzione delle politiche focalizzate soltanto sulla disciplina di bilancio, con vasto consenso sulla nuova strategia fondata su misure contestuali degli Stati membri: riforme strutturali, incentivi al lavoro, sostegno agli investimenti pubblici e privati, accompagnati da una politica monetaria adeguata. Inoltre, è in corso una riflessione per un'azione rafforzata che, senza modificare i trattati, possa portare alla piena utilizzazione degli strumenti esistenti. Alla chiusura del semestre, la Commissione europea ha optato per un approccio più flessibile nell'interpretazione delle regole di bilancio; ne discende la possibilità per gli Stati membri di effettuare, nel rispetto del Patto di stabilità e crescita e attuando le necessarie riforme strutturali, gli investimenti indispensabili per il rilancio dell'economia e la creazione di nuovi posti di lavoro. La lunga durata della recessione ha, tra l'altro, favorito fenomeni di cattiva gestione e di corruzione, incidendo negativamente sull'efficienza del sistema, con effetti devastanti sull'allocazione delle risorse e sui presupposti della crescita e con rischi di assuefazione, che occorre assolutamente evitare¹. Di qui l'esigenza di piena coerenza nelle politiche di bilancio, destinando ai processi di riforma le risorse rese disponibili dai recenti più favorevoli andamenti, superando storiche distorsioni, rivedendo i confini dell'intervento pubblico e normalizzando la politica fiscale. L'avvio del *quantitative easing* della Banca centrale europea, il calo del prezzo del petrolio, il più realistico cambio dell'euro con il dollaro USA, la tenuta dei tassi d'interesse su livelli bassi senza precedenti e il miglioramento delle aspettative configurano una combinazione straordinariamente positiva, fornendo al nostro Paese l'occasione, forse unica, per una decisiva accelerazione delle riforme.

Le ultime raccomandazioni della Commissione europea sull'Italia, nel ritenere sufficienti gli aggiustamenti del deficit strutturale previsti (0,25 per cento nel 2015 e 0,1 per cento nel 2016), riconoscono la flessibilità richiesta in virtù del programma di riforme presentato e la conformità alla regola del debito del pareggio strutturale nel 2017, indicando come prioritari le privatizzazioni e la delega fiscale; il piano per i porti e la logistica; l'operatività dell'Agenzia per la coesione territoriale; la riforma della Pubblica amministrazione e della giustizia; la revisione della *governance* bancaria; l'attuazione delle riforme del lavoro e della scuola; la semplificazione e l'ampliamento della concorrenza.

In tale contesto, acquista particolare rilievo l'attività di controllo della Corte dei conti, elemento cardine del sistema, in un quadro economico e gestionale sempre più complesso e difficile, che impone processi di riforma volti a garantire l'ammodernamento della Pubblica amministrazione, orientare la politica di bilancio su

¹ Si veda, al riguardo, la relazione del Presidente della Corte dei conti in occasione della cerimonia d'inaugurazione dell'anno giudiziario, 10 febbraio 2015.

obiettivi di crescita e rispettare i vincoli posti dall'appartenenza all'Unione europea. Oltre alla garanzia di uso corretto delle risorse pubbliche, l'attività demandata alla Corte consente di dare credibilità e affidabilità ai conti delle diverse unità istituzionali comprese nel perimetro delle Amministrazioni pubbliche. L'ulteriore riconoscimento in sede di legge europea sull'affidamento della verifica di "rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle Pubbliche amministrazioni"², esalta il ruolo cruciale dell'Istituto nel nuovo sistema costituzionale, che recepisce le intese europee.

2. Il nuovo assetto ordinamentale

2.1. L'adeguamento della legge quadro

La struttura del nostro ordinamento contabile è stata profondamente modificata dalle recenti modifiche costituzionali, che rinviavano alla legge "rinforzata" la definizione di alcuni istituti; quest'ultima, a sua volta, rinvia sia all'adeguamento della legge ordinaria di contabilità, sia all'ordinamento dell'Unione europea, con una sorta di recepimento permanente e automatico della relativa disciplina. Il protrarsi del ritardo dell'adeguamento della legge quadro di contabilità e finanza pubblica al nuovo assetto costituzionale incide negativamente sulla legislazione, consolidando tendenze in qualche modo non coerenti con le nuove disposizioni e dando luogo a riflessi sull'azione amministrativa anche costituzionalmente censurabili.

In questo quadro di sostanziale labilità dei punti di riferimento, si è posto opportunamente mano al rinvio, alla fine dell'anno in corso, dell'esercizio delle deleghe, già previste dagli articoli 40 e 42 della vigente legge quadro, per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato e per il potenziamento del bilancio di cassa, nell'ambito del doppio vincolo, competenza e cassa, che caratterizza il nostro sistema contabile; alla fine del prossimo anno è slittato, invece, il termine per l'esercizio della delega per l'emanazione del testo unico di contabilità³. Per i necessari adeguamenti degli apparati informatici, anche con riferimento alla nuova legge di bilancio che assorbirà, a decorrere dal 2016, l'attuale legge di stabilità, si è provveduto a specifici stanziamenti⁴. L'imminenza del nuovo bilancio, elevato a rango costituzionale dalla legge "rinforzata" n. 243 del 2012, sottolinea, ad avviso della Corte dei conti, l'assoluta esigenza di varare entro il corrente anno il cennato adeguamento della legge quadro di contabilità e finanza pubblica, anche nell'ipotesi di effettiva decorrenza dell'accorpamento della legge di stabilità nel nuovo

² Si riporta l'art. 30 della legge n. 161 del 2014, recante "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - legge europea 2013--bis", intestato "Attuazione di disposizioni non direttamente applicabili della direttiva 2011/85/UE e del regolamento (UE) n. 473/2013": 1. Al fine di dare piena attuazione, per le parti non direttamente applicabili, alla direttiva 2011/85/UE del Consiglio, dell'8 novembre 2011, e al regolamento (UE) n. 473/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 21 maggio 2013, con particolare riferimento all'attività di monitoraggio sull'osservanza delle regole di bilancio, la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, verifica la rispondenza alla normativa contabile dei dati di bilancio delle Pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni. 2. La Corte dei conti, per le verifiche di cui al comma 1, definisce le metodologie e le linee guida cui devono attenersi gli organismi di controllo interno e gli organi di revisione contabile delle Pubbliche amministrazioni. 3. La Corte dei conti può chiedere alle Amministrazioni pubbliche, di cui al comma 1 l'accesso alle banche di dati da esse costituite o alimentate. 4. Ai fini di cui al comma 1, per valutare i riflessi sui conti delle Pubbliche amministrazioni, la Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, può chiedere dati economici e patrimoniali agli Enti e agli organismi dalle stesse partecipati a qualsiasi titolo."

³ Art. 1, comma 2, della legge n. 89, di conversione del decreto-legge n. 66 del 2014.

⁴ Art. 1, comma 188, della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015).

bilancio dall'esercizio 2017, sulla base dell'interpretazione meramente "letterale" della norma della legge rinforzata⁵.

In tale attesa, è proseguito il fenomeno, già notato in precedenza, di interventi normativi non coordinati e privi di una visione d'insieme, che hanno modificato la legge quadro in modo marginale, per aspetti particolari interessanti materie diverse; così, in tema di trasparenza, per l'accessibilità dei dati SIOPE⁶; per l'inclusione nelle note integrative al rendiconto del prospetto di riferimento per la pubblicazione dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti⁷; per l'introduzione, in via sperimentale per il biennio 2014-2015, della possibilità di ulteriori variazioni compensative, per competenza e cassa, tra i capitoli di consumi intermedi (cat. II) e investimenti fissi lordi (cat. XXI), esclusi i fattori legislativi⁸; per la non applicazione temporanea, per il 2015, delle norme di contenimento delle spese per acquisto di beni e servizi e per l'assunzione di personale alla società per azioni EXPO 2015, inclusa nell'elenco ISTAT delle Amministrazioni pubbliche⁹; per la proroga al 2016 delle variazioni compensative tra missioni diverse, in deroga alla legge quadro di contabilità¹⁰. Nel medesimo ambito va considerata la semplificazione, varata con provvedimento d'urgenza, dei controlli della Corte dei conti, che incide sulla verifica del funzionamento dei controlli interni degli Enti locali e sulle procedure per l'effettuazione del controllo preventivo di legittimità¹¹.

Appare utile richiamare, in proposito, alcune delle principali problematiche che dovrebbero essere risolte dall'adeguamento, ormai indifferibile, della legge quadro di contabilità.

Quanto alla copertura finanziaria dei provvedimenti legislativi recanti nuovi o maggiori oneri, va precisato, in primo luogo, se essa debba espressa solo in termini nominali, come sembra desumersi dal novellato terzo comma dell'articolo 81 della Costituzione, ovvero anche in termini strutturali, come sembrerebbe discendere dai primi commi degli articoli 81 e 97; le due impostazioni potrebbero, infatti, divergere, come nel caso di poste *una tantum* escluse dai saldi strutturali¹².

Altrettanto rilevante si mostra l'opzione se la decisione legislativa debba essere espressa solo in termini di contabilità finanziaria, come accaduto sinora, ovvero anche in termini di contabilità nazionale, atteso il vincolo dell'equilibrio strutturale del bilancio. Ancora, la regola del limite alla spesa, assunta a livello costituzionale, potrebbe avere conseguenze sia sul sistema delle coperture, imponendo solo riduzioni di altre spese in caso di superamento del tetto, sia sulle clausole di salvaguardia, in caso di successive riclassificazioni di oneri in base alla normativa comunitaria.

⁵ Art. 21, comma 3, della legge n. 243 del 2012, che si riporta: "3. Le disposizioni di cui alla presente legge si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014, ad eccezione del capo IV e dell'articolo 15, che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016".

⁶ Art. 8, comma 3, del decreto-legge n. 66, convertito dalla legge n. 9 del 2014: "3. All'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, dopo il comma 6, è aggiunto il seguente: "6-bis I dati SIOPE delle Amministrazioni pubbliche gestiti dalla Banca d'Italia sono di tipo aperto e liberamente accessibili secondo modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze nel rispetto del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82".

⁷ Art. 9, comma 8, del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 settembre 2014 recante: "Definizione degli schemi e delle modalità per la pubblicazione su internet dei dati relativi alle entrate e alla spesa dei bilanci preventivi e consuntivi dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni".

⁸ Art. 50, comma 2, del decreto-legge n. 66, convertito dalla legge n. 89 del 2014; circolare n. 18 del 2014 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

⁹ Art. 1, comma 547, della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015).

¹⁰ Art. 10, comma 11, del decreto-legge n. 192 del 2014, convertito dalla legge n. 11 del 2015.

¹¹ Art. 33 del decreto-legge n. 91, convertito dalla legge n. 116 del 2014; circolare n. 6 del 2015 del Ministero dell'economia e delle finanze-Ragioneria generale dello Stato.

¹² Si vedano, al riguardo, il Documento di economia e finanza 2014 e l'art. 7 del decreto-legge n. 66 del 2014.

Il nuovo assetto comporta, pertanto, una profonda connessione tra obbligo di copertura, equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito pubblico, che interagiscono, facendo sistema. L'effettiva coesistenza in Costituzione di due contabilità, quella economica e quella finanziaria tradizionale, potrebbe dar luogo alla configurazione delle leggi onerose sotto entrambi i profili, con tutte le conseguenti implicazioni.

In definitiva, l'assoluta esigenza dell'auspicato immediato adeguamento della legge quadro emerge anche dal recente provvedimento d'urgenza, che, nel recepire la sentenza della Consulta sull'incostituzionalità del blocco della rivalutazione monetaria delle pensioni (sentenza n. 70 del 2015), opera una sorta di rinvio della copertura finanziaria all'assestamento del 2015¹³.

2.2. *L'Ufficio parlamentare di bilancio*

Dopo una non breve fase preparatoria, l'Ufficio parlamentare di bilancio, organismo indipendente istituito, in base alle intese europee¹⁴, con la legge costituzionale n. 1 e con la successiva legge "rinforzata" n. 243 del 2012, per effettuare analisi e verifiche sulle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica e valutazioni sul rispetto delle regole di bilancio nazionali ed europee, ha avviato concretamente la sua attività, anche sulla base di un protocollo d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze, validando i quadri macroeconomici tendenziale e programmatico della Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2014¹⁵.

Significative appaiono le conclusioni cui giunge l'Ufficio sulla Nota di aggiornamento e documenti connessi: il quadro programmatico di riferimento 2016-18 si presenta ottimistico, poiché sarebbe stato preferibile escludere gli effetti delle riforme strutturali, attesa la complessità e l'incertezza della loro stima; sembra opportuna l'introduzione di una clausola di salvaguardia automatica nel periodo di programmazione; nel 2015, gli eventi eccezionali che consentono lo scostamento temporaneo dal percorso verso l'obiettivo di medio termine, sussistono, ma occorre garantire che l'ampiezza dello scostamento non metta a rischio la sostenibilità di medio periodo della finanza pubblica; la deroga nella correzione del saldo strutturale non deve attenuare l'attenzione verso il rapporto debito/PIL, vincolo permanente per le politiche di bilancio italiane¹⁶.

Tenuto conto delle variazioni degli obiettivi programmatici indotti dalle osservazioni delle Autorità europee, l'Ufficio ha confermato la validazione delle previsioni macroeconomiche, ritenendole "tuttora accettabili"; inoltre, sulla base degli elementi disponibili, considera rispettata sia la regola del saldo strutturale per il triennio 2014-2016, con deviazioni non significative, sia la regola della spesa per il biennio 2014-2015, mentre non risulta del tutto rispettata quella della dinamica del debito

¹³ Art. 1, comma 5, del decreto-legge n. 65 del 2015, in corso di conversione, norma che si riporta: "5. Restano fermi i livelli del saldo netto da finanziare e del ricorso al mercato fissati dall'articolo 1, comma 1, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Il provvedimento di assestamento per l'anno 2015 e le previsioni di bilancio per gli anni successivi terranno conto degli effetti della richiamata sentenza della Corte costituzionale e del presente articolo".

¹⁴ Regolamento UE n. 473 del 2013.

¹⁵ Le intese europee precisano che i quadri di bilancio devono essere basati su previsioni indipendenti e, a tal fine, ciascuno Stato membro deve indicare se le proprie stime sono state prodotte o validate (*endorsed*) da un organismo indipendente; il nostro Paese ha optato per la validazione delle stime governative.

¹⁶ Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio sulla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2014, Commissioni riunite V della Camera dei Deputati e 5a del Senato della Repubblica, 13/10/2014.

pubblico, che migliora, comunque, rispetto agli obiettivi iniziali della manovra¹⁷. Peraltro, l'Ufficio ha sottolineato che le circostanze che giustificano un rallentamento del percorso di avvicinamento all'OMT possono incidere anche sulla valutazione del rispetto della regola di riduzione del debito, insieme all'accelerazione dei pagamenti dei debiti pregressi e alla bassa inflazione¹⁸.

Con il suo primo rapporto sulla politica di bilancio, l'Ufficio ha inteso adempiere alla raccomandazione rivolta all'Italia dal Consiglio europeo del giugno 2014, che auspicava l'esame dell'Organismo sul Documento programmatico di bilancio 2015. Oltre all'analisi delle previsioni macroeconomiche e dei quadri tendenziale e programmatico, il rapporto valuta organicamente il rispetto delle regole di bilancio nazionali ed europee e gli effetti economici di alcune misure di particolare rilievo della manovra di finanza pubblica.

La prima esperienza di validazione delle previsioni macroeconomiche del Governo ha messo in luce aspetti critici che investono il consolidato processo di formazione del bilancio, con l'inserimento della valutazione indipendente troppo a ridosso delle fasi successive. Per superare le palesate difficoltà, l'Ufficio propone di definire prima le principali linee d'azione sul quadro complessivo dei conti pubblici, in sede di Nota di aggiornamento, e solo successivamente predisporre, col disegno di legge di stabilità, la manovra di bilancio, che diverrebbe strumento di attuazione di decisioni adottate in precedenza¹⁹; ciò comporterebbe, tra l'altro, una revisione dei contenuti e della tempistica del processo di programmazione, da definire con sollecitudine nell'ormai urgente adeguamento della legge quadro di contabilità e finanza pubblica.

2.3. Il nuovo sistema europeo dei conti

Dal settembre 2014, viene adottato dagli Stati membri dell'Unione europea il nuovo sistema europeo dei conti nazionali e regionali-SEC 2010, in sostituzione del SEC 95, ai sensi del regolamento n. 549 del 2013, elaborato in stretta collaborazione tra Ufficio statistico della Commissione e i contabili nazionali, in accordo con le linee guida internazionali stabilite nel Sistema dei conti nazionali delle Nazioni Unite (2008 SNA). Rispetto alla precedente versione del 1995 (in vigore dal 1999), il nuovo sistema riflette gli sviluppi e i progressi metodologici conseguiti nella misurazione delle economie moderne, consolidati a livello internazionale, e, allo stesso tempo, viene incontro alle esigenze degli utilizzatori, migliorando in alcuni casi la tempestività nella diffusione dei risultati.

Il SEC 2010 si differenzia dal sistema precedente, soprattutto con riferimento a:

- spese per ricerca e sviluppo (R&S), riconosciute come spese d'investimento, che danno luogo a prodotti della proprietà intellettuale, incidendo sulla domanda finale e contribuendo al PIL, mentre in precedenza erano considerate costi intermedi dell'unità economica agente;

- spese per armamenti, che soddisfano la definizione generale di attività di investimento, classificate come investimenti fissi, anziché come spese per consumi intermedi, includendo le spese per l'acquisto di beni utilizzati ripetutamente per oltre un

¹⁷ Audizione preliminare nell'ambito dell'attività conoscitiva all'esame dei documenti di bilancio per il triennio 2015-2017 del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, Commissioni riunite V della Camera dei Deputati e 5a del Senato della Repubblica Camera dei Deputati, 4 novembre 2014.

¹⁸ Rapporto sulla politica di bilancio 2015, Ufficio parlamentare di bilancio, par. 3.3.

¹⁹ Rapporto sulla politica di bilancio 2015, Ufficio parlamentare di bilancio, pag. 13-14.

anno (ad esempio veicoli e altri apparecchi quali navi da guerra, aerei militari, carri armati, lanciamissili, ecc.);

- criterio della proprietà economica nella definizione di importazioni e esportazioni di beni, ora registrati quando vi è un trasferimento della proprietà, a prescindere dal corrispondente movimento fisico attraverso le frontiere, con le conseguenti modifiche nella stima dei flussi con l'estero di beni e servizi, con effetto netto sulla bilancia commerciale (e quindi sul PIL) pressoché nullo;

- ampliamento del settore delle società finanziarie, allo scopo di ottenere una maggiore coerenza con il sistema delle statistiche finanziarie della Banca centrale europea (BCE) e del Fondo monetario internazionale (FMI);

- definizione di regole più stringenti per le società veicolo, che hanno per oggetto esclusivo la realizzazione di operazioni di cartolarizzazione e che, in tale ambito, emettono strumenti finanziari negoziabili, con l'imputazione delle passività assunte dalle società veicolo non residenti controllate ai conti dalle Amministrazioni pubbliche controllanti;

- registrazione delle operazioni delle società a controllo pubblico, al fine di migliorare la misurazione di elementi che influiscono sul debito pubblico;

- super dividendi corrisposti da società pubbliche, ora considerati pagamenti eccezionali e prelievi di capitale;

- contratti di partenariato pubblico-privato, per le eventuali implicazioni sui conti delle Amministrazioni pubbliche, e delle Agenzie di ristrutturazione;

- indennizzi di assicurazione per eventi catastrofici, considerati trasferimenti in conto capitale e non più trasferimenti correnti;

- redditi da lavoro dipendente, che includeranno il valore delle *stock options* conferite dalle aziende ai propri dipendenti;

- diritti pensionistici accumulati, con una tavola aggiuntiva in cui sono registrati i diritti pensionistici relativi ai sistemi di previdenza pubblici e privati, con o senza costituzione di riserve, compresi i sistemi pensionistici della sicurezza sociale. Gli Stati membri dovranno trasmettere tale tavola nel 2017 con dati riferiti all'anno 2015;

- superamento di riserve relative all'applicazione omogenea tra i paesi Ue di *standard* già esistenti, il che comporta per l'Italia l'inserimento nei conti delle attività illegali, in ottemperanza al principio di esaustività, già introdotto dal SEC 95, con la considerazione, in coerenza con le linee guida EUROSTAT, di tutte le attività che producono reddito, indipendentemente dal loro *status* giuridico: traffico di sostanze stupefacenti, prostituzione e contrabbando (di sigarette o alcol);

- classificazione dei flussi derivanti da operazioni sui derivati come operazioni finanziarie, unificando le distinte versioni dell'indebitamento netto delle Amministrazioni pubbliche, una coerente con il SEC 95 e l'altra predisposta ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi.

Si prende atto che, ai fini della chiusura delle contabilità dello Stato, il rendiconto del 2014 è l'ultimo a fare riferimento al precedente sistema europeo dei conti SEC95, anche per quanto concerne la classificazione delle poste attive e passive del Conto del patrimonio²⁰.

²⁰ Vedasi, in proposito, la circolare n. 25 del 2014 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

2.4. Le misure anticorruzione e per la trasparenza

Dopo il varo del Piano nazionale anticorruzione, è emersa sempre più la necessità di una decisa azione preventiva, nel quadro di una politica integrata costantemente monitorata, soprattutto con riferimento alla sua efficacia, al fine di adottare eventuali correttivi.

L'Autorità, sulla base delle vigenti disposizioni²¹, ha sostenuto l'esigenza di realizzare con immediatezza l'accessibilità totale delle informazioni concernenti l'organizzazione e l'attività delle Pubbliche amministrazioni, allo scopo di favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche, con particolare riguardo ai componenti degli organi di indirizzo politico e ai dirigenti, tenuti a trasmettere, ai fini della pubblicazione sul sito ufficiale della propria Amministrazione, alcuni dati personali sulla situazione patrimoniale e sui compensi percepiti per gli incarichi ricoperti; funzionali allo scopo si rivelano i chiarimenti e le istruzioni impartite²². Lungo la stessa linea si inquadra l'attività di verifica dell'effettiva pubblicazione dei dati, demandata agli Organismi interni di valutazione o strutture analoghe, per l'attestazione degli avvenuti adempimenti a fine 2014, da completare entro il gennaio 2015²³.

Quanto alle società controllate o partecipate, sono stati rafforzati i meccanismi di prevenzione della corruzione e di garanzia di trasparenza, chiarendo le modalità di applicazione delle norme in materia, sia mediante una direttiva del Ministero dell'economia e delle finanze per le società di propria competenza, basata su un documento condiviso dall'Autorità, sia con l'adozione, da parte di ANAC, di linee guida e indirizzo per l'intero comparto delle società partecipate dalle Pubbliche amministrazioni. In particolare, il documento condiviso per il rafforzamento dei meccanismi di prevenzione della corruzione e di trasparenza nelle società partecipate e/o controllate, precisa l'ambito di applicazione, rinviandola a una più approfondita valutazione per i soggetti con azioni quotate nei mercati regolamentati, con il coinvolgimento anche della Consob; integra il modello di prevenzione di cui al decreto legislativo n. 231 del 2001, prevedendo il responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza nelle società controllate, mentre per le società solo partecipate le disposizioni della legge n. 190 si applicano limitatamente alle attività di pubblico interesse.

Per le Amministrazioni centrali, sono state emanate istruzioni per la pubblicazione sul *web*, a partire dal 2015, dei dati relativi al bilancio e all'indicatore di tempestività dei pagamenti²⁴, mentre sono state definite le modalità per la libera accessibilità ai dati SIOPE (incassi e pagamenti delle Amministrazioni pubbliche), a decorrere dal 16 giugno 2014²⁵.

²¹ Art. 1 del decreto legislativo n. 33 del 2013, recante "Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle Pubbliche amministrazioni.", in applicazione dell'art. 1, commi 35 e 36, della legge n. 190 del 2012.

²² In particolare, si veda la delibera n. 144 del 2014 dell'ANAC.

²³ Delibera ANAC n. 148 del 2014.

²⁴ Art. 8, commi 1, 3 e 3-bis, del decreto-legge n. 66, convertito dalla legge n. 89 del 2014, che ha modificato la disciplina sugli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni di cui al decreto legislativo n. 33 del 2013; decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 24 settembre 2014, recante "Definizione degli schemi e delle modalità per la pubblicazione su internet dei dati relativi alle entrate e alla spesa dei bilanci preventivi e consuntivi e dell'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti delle Pubbliche amministrazioni"; circolare n. 3 del 2015 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

²⁵ Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato, n. 47989 del 30 maggio 2014.

In tale contesto, rilevante appare il tavolo di collaborazione permanente tra Corte dei conti e Autorità anticorruzione, insediato all'inizio del corrente anno. L'iniziativa mira ad arginare un fenomeno criminale che determina riflessi negativi sull'intero Paese, anche mediante iniziative comuni, quali l'individuazione e la condivisione di possibili indicatori di illeciti corruttivi e l'utilizzo degli strumenti tecnologici disponibili, formalizzando un Protocollo d'intesa, che costituisce un valido esempio di coordinamento e di cooperazione nella lotta alla corruzione; tale Protocollo d'intesa indica, tra l'altro, l'adozione di comuni iniziative per la definizione di significativi indicatori di illeciti corruttivi attraverso l'utilizzo dei sistemi informativi²⁶.

Particolare importanza assumono le recenti istruzioni operative sul procedimento per l'irrogazione delle sanzioni connesse con l'inadempimento delle norme sulla trasparenza²⁷, che sottolineano la competenza ANAC nel procedimento, nel quadro del rafforzamento del ruolo e dei poteri dell'Autorità, intervenuto con le recenti norme primarie sulla trasparenza di cui al decreto-legge n. 90, convertito dalla legge n. 114 del 2014, che ha, tra l'altro, soppresso l'Autorità per la vigilanza sui contratti pubblici – AVCP, trasferendone competenze e funzioni all'ANAC. L'accessibilità totale delle informazioni costituisce ora strumento primario di prevenzione e contrasto della corruzione, funzioni demandate alla vigilanza dell'ANAC e alla competenza statale, quale livello essenziale delle prestazioni concernenti i diritti sociali e civili, ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera m), della Costituzione.

Altrettanto rilevanti appaiono le linee guida ANAC sia per l'affidamento dei contratti pubblici attinenti ai servizi di manutenzione degli immobili, in particolare dei contratti misti, nei quali i servizi sono funzionalmente prevalenti rispetto ai lavori, col suggerimento dell'affidamento mediante il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa, individuando possibili elementi di valutazione tecnica per la qualità; sia in materia di tutela del dipendente pubblico che segnala illeciti (c.d. *whistleblower*), intese a chiarire la disciplina applicativa della legge n. 190 del 2012, (cosiddetta “legge Severino”)²⁸.

Sempre in materia di contratti pubblici, le comunicazioni ANAC (*ex* AVCP) alla Corte dei conti delle Amministrazioni inadempienti agli obblighi di pubblicazione delle prescritte informazioni nei propri siti istituzionali²⁹, regolarmente effettuate, sono state oggetto di elaborazione informatica (realizzazione di un applicativo per l'interrogazione), onde consentirne l'utilizzo, ormai imminente, anche ai fini sanzionatori.

Occorre, infine, segnalare che la relazione annuale, già di competenza della Commissione per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle Amministrazioni pubbliche, ora Autorità nazionale anticorruzione e per la valutazione e la trasparenza delle Amministrazioni pubbliche – ANAC, è tuttora ferma al 2013³⁰; un suo aggiornamento al 2014 sarebbe estremamente utile, oltre a rispondere appieno al dettato legislativo.

²⁶ Protocollo d'intesa sottoscritto tra i Presidenti della Corte dei conti e dell'ANAC il 28 maggio 2015.

²⁷ Delibera ANAC n. 10 del 2015, recante “ Individuazione dell'autorità amministrativa competente all'irrogazione delle sanzioni relative alla violazione di specifici obblighi di trasparenza (art. 47 del decreto legislativo n. 33 del 2013)”.

²⁸ Deliberazioni ANAC nn. 6 e 7 del 2015.

²⁹ Art.1, comma 32, della legge 190 del 2012; art. 1, comma 418, della legge n. 228 del 2012, nel testo sostituito dall'art. 26, comma 1, del decreto-legge n. 69, convertito dalla legge n. 98 del 2013.

³⁰ Art. 13 del decreto legislativo n. 150 del 2009, come modificato dall'art. 5 del decreto-legge n. 101, convertito dalla legge n. 125 del 2013.

2.5. *L'attuazione delle norme sul controllo degli Enti territoriali*

Il nuovo impianto dei controlli sugli Enti territoriali³¹ ha superato il pieno collaudo operativo della Corte dei conti, con l'attività del plesso Sezione delle autonomie-Sezioni regionali di controllo. Nel biennio 2013/2014, l'attività è stata orientata alla verifica della salvaguardia degli equilibri dei bilanci e della sana gestione finanziaria degli Enti, nel quadro generale del concorso di Regioni ed Enti locali al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, al consolidamento dei conti e al rispetto del principio del pareggio di bilancio. Il percorso verso la tendenziale omogeneità delle pronunce delle articolazioni regionali della Corte è stato assicurato sia dalle deliberazioni di orientamento della Sezione delle autonomie, sia dalle linee guida per le relazioni degli organi di revisione degli Enti territoriali e del Servizio sanitario nazionale.

Con riferimento al primo profilo, la Sezione delle autonomie, al fine di garantire il corretto e omogeneo funzionamento dei controlli, superando contrasti interpretativi nell'applicazione delle norme, adotta deliberazioni di orientamento, alle quali le Sezioni regionali hanno l'obbligo di conformarsi. Quanto al secondo aspetto, l'esigenza di più estesi controlli esterni sugli Enti si è tradotta nella rivisitazione dell'assetto dei controlli affidati alla Corte dei conti.

Sul versante regionale, la linea ispiratrice è stata quella di incrementare il controllo sulla gestione finanziaria delle regioni, per un maggiore coordinamento della finanza pubblica, a garanzia del rispetto dei vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. A tal fine, è stato introdotto un modello di controllo sui bilanci preventivi e sui rendiconti, da parte delle Sezioni di controllo della Corte dei conti, con la collaborazione dei revisori regionali, incentrato sul profilo del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza dei vincoli costituzionali, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare gli equilibri economico-finanziari degli Enti. Nel corso dei primi mesi del 2015, la Sezione delle autonomie ha adottato le linee guida per le relazioni annuali dei Presidenti delle Regioni sul sistema dei controlli interni³² e per quelle dei Collegi dei revisori dei conti sui bilanci preventivi e consuntivi³³. Il giudizio di parificazione, introdotto per la prima volta per le Regioni a statuto ordinario e già previsto dagli ordinamenti delle Regioni a statuto speciale, ad eccezione della Valle d'Aosta, e delle Province autonome di Trento e Bolzano, è stato pressoché pienamente attuato, con giudizi celebrati in tutte le Regioni sui rendiconti 2012 e 2013, con esclusione delle Regioni Abruzzo e Campania, per particolari contingenze.

Per gli Enti locali, la recente normativa ha riportato i controlli e le verifiche su bilancio e rendiconto all'interno del testo unico degli Enti locali. Il nuovo art. 148-bis, al fine di evitare ulteriori aggravii alla finanza locale, prevede pronunce di accertamento in casi di irregolarità, che, se non rimosse con provvedimenti idonei a ripristinare gli equilibri, comportano la preclusione dei programmi di spesa per i quali si accerti la mancata copertura. Va sottolineato che, in conseguenza degli anormali differimenti del

³¹ Decreto-legge n. 174, convertito dalla legge n. 213 del 2012.

³² Art. 1, comma 6, del decreto-legge n. 174, convertito dalla legge n. 213 del 2012.

³³ Con deliberazione n. 5/SEZAUT/2015/INPR sono state approvate le linee guida per le relazioni del collegio dei revisori dei conti sui rendiconti delle Regioni per il 2014; con deliberazione n. 6/SEZAUT/2015/INPR, le linee guida per i revisori dei conti sui bilanci di previsione delle Regioni per l'anno 2015; con deliberazione n. 7/SEZAUT/2015/INPR, le linee guida per la relazione del Presidente della Regione, per l'anno 2014. Le predette linee guida sono adottate previo preliminare confronto con i rappresentanti delle Conferenze delle Assemblies e delle Giunte regionali che intervengono anche in sede di adunanza.

termine di approvazione del bilancio di previsione degli Enti locali, per gli anni 2013 e 2014 la Corte ha rimarcato la sostanziale vanificazione della funzione programmatica del bilancio di previsione così tardivamente approvato³⁴; in tali occasioni, in luogo delle usuali linee guida, ha fornito indicazioni ai collegi dei revisori, sulle verifiche da effettuare in sede di esercizio provvisorio, in carenza di approvazione del bilancio³⁵.

Per la conservazione e il recupero delle condizioni di equilibrio dei bilanci, un importante impatto si è avuto con l'introduzione della procedura di riequilibrio (art. 243 *bis* del testo unico)³⁶. Le linee guida e i criteri per l'istruttoria del piano di riequilibrio hanno avuto il positivo effetto di sistematizzare l'attività di valutazione della congruità del "progetto di risanamento" predisposto dai Comuni che vi hanno fatto ricorso³⁷. La lacunosità, da un lato, della disciplina procedimentale e, dall'altro, la complessità e la varietà delle fattispecie emerse nella fase di prima applicazione, hanno comportato il previsto intervento della Sezione delle autonomie per dirimere questioni di particolare rilevanza.

Dal 2012, hanno fatto ricorso alla procedura n. 132 Enti, di cui 9 Province. Nel primo anno di vigenza della norma erano in piano di riequilibrio 33 Enti (2 Province e 31 Comuni), nel 2013 si sono aggiunti altri 57 Enti (3 Province e 54 Comuni) e nel 2014 n. 37, di cui 3 province; nei primi mesi del 2015, sono in procedura di riequilibrio altri 5 Comuni. Va notato che i recenti interventi normativi³⁸, tesi ad evitare le conseguenze della mancata conclusione della procedura o della non approvazione dei piani, determinano una significativa dilatazione dei tempi di definizione delle misure di risanamento, incidendo negativamente sugli assetti dei rapporti patrimoniali tra Amministrazioni e creditori e accentuando la debolezza finanziaria dell'Ente, già in precarie condizioni strutturali di equilibrio.

2.6. Controllo di costituzionalità e vincoli europei

2.6.1. Di rilievo è, anzitutto, la sentenza n. 40 del 2014, con la quale Corte costituzionale ha chiarito che il Patto di stabilità esterno e, più in generale, i vincoli di finanza pubblica obbligano l'Italia, nei confronti dell'Unione europea, ad adottare politiche di contenimento della spesa, il cui rispetto viene verificato in relazione al bilancio consolidato delle Amministrazioni pubbliche (sentenze n. 138 del 2013, n. 425 e n. 36 del 2004). Al fine di assicurare il rispetto degli obblighi comunitari, è necessario predisporre controlli sui bilanci delle Amministrazioni interessate al consolidamento, per verificare il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, derivanti dai vincoli europei, direttamente riconducibili, oltre che al coordinamento della finanza pubblica, anche ai parametri di cui agli artt. 11 e 117, primo comma, Cost..

Il sindacato delle Sezioni regionali della Corte dei conti è esercitato nell'interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso e non può essere confuso e sovrapposto a controlli esercitati da un Ente ad autonomia speciale. Per

³⁴ Deliberazioni n. 23/SEZAUT/2013/INPR e n. 18/SEZAUT/2014/INPR.

³⁵ Per quanto riguarda i rendiconti, cfr. Sezione delle autonomie, deliberazione n. 11/2014/INPR per le linee guida al rendiconto 2013 per gli organi di revisione economico-finanziaria degli Enti locali e deliberazione n. 13/2015/INPR per le linee guida al rendiconto 2014; nelle appendici A, unite alle citate deliberazioni, viene chiesto di relazionare in merito all'eventuale gestione in esercizio provvisorio dei bilanci 2013 e 2014.

³⁶ Art. 3, comma 1, lettera r), del decreto-legge n. 174, convertito dalla legge n. 213 del 2012.

³⁷ Deliberazione n. 16 del 13 dicembre 2012, integrata con deliberazioni n.11/SEZAUT/2013/INPR e n. 8/SEZAUT/2015/INPR.

³⁸ Art. 1, commi 573 e 573-bis, della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014); art. 3 del decreto-legge n. 16, convertito dalla legge n. 68 del 2014.

la sua intrinseca finalità questo tipo di verifica non può essere affidato ad un singolo Ente autonomo territoriale, ancorché a statuto speciale, che non ne potrebbe assicurare la conformità ai canoni nazionali, la neutralità, l'imparzialità e l'indipendenza con riguardo agli interessi generali della finanza pubblica coinvolti.

2.6.2. Per contemperare il principio dell'autonomia regionale con gli obiettivi e i vincoli concordati in sede europea (sentenza n. 118 del 2012), la Corte ha rimarcato la centralità del principio della leale collaborazione, che trova nello strumento dell'accordo (sentenza n. 19 del 2015, in relazione al Patto di stabilità e successivamente sentenza n. 89 del 2015) il momento di composizione, nel loro complesso, dei punti controversi o indefiniti delle relazioni finanziarie tra Stato e Regioni, sia ai fini del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nel rispetto dei vincoli europei, sia al fine di evitare che il necessario concorso comprima oltre i limiti consentiti l'autonomia finanziaria, anche modulando le regole di evoluzione dei flussi finanziari dei singoli Enti, in relazione alla diversità delle situazioni esistenti nelle varie realtà territoriali.

Particolare rilevanza assumono nel 2015 le sentenze n. 10 e n. 70, entrambe con riflessi sugli equilibri di finanza pubblica. Trattasi di "sentenze di spesa" foriere di oneri per il bilancio dello Stato e in relazione alle quali, ai sensi dell'art. 17, comma 13, della legge n. 196 del 2009, il Ministro dell'economia e delle finanze è chiamato a proporre soluzioni per regolarne gli aspetti finanziari, assicurando il rispetto dell'art. 81, terzo comma (già quarto) della Costituzione.

Nel primo caso (sentenza n. 10 del 2015), il parametro dell'equilibrio di bilancio è stato espressamente evocato dalla Corte per limitare, con una pronuncia dichiaratamente produttiva di effetti *ex nunc*, gli effetti di annullamento della disposizione caducata ("addizionale" all'imposta sui redditi delle società, IRES, introdotta dall'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge n. 112, convertito dalla legge n. 133 del 2008: perdita del gettito atteso 1,7 miliardi nel 2009 e 849 milioni per gli esercizi 2010/2011).

Nel secondo caso (sentenza n. 70 del 2015), in una situazione di conseguenze più marcate sugli "equilibri"³⁹, la Consulta, accogliendo la questione in relazione agli artt. 3, 36, primo comma, e 38, secondo comma, Cost., ha formulato un tipico dispositivo di incostituzionalità dell'art. 24, comma 25, del decreto-legge n. 201, convertito dalla legge n. 214 del 2011, sul blocco della rivalutazione delle pensioni. Peraltro, la medesima Corte, con sentenza n. 6 del 2015, aveva dichiarato l'inammissibilità della richiesta di referendum popolare per l'abrogazione dell'art. 24 del decreto-legge n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito dalla legge n. 214 del 2011, individuando quale motivo di inammissibilità (anche) l'assimilazione di detta normativa alla legge di bilancio, precisando che l'assimilazione ben può riferirsi anche a provvedimenti successivi, che si rendano necessari per l'equilibrio della manovra finanziaria.

2.6.3. Attesa la sua rilevanza, appare opportuno soffermarsi, in particolare, sul problema dell'equilibrio del bilancio e della garanzia dei diritti di prestazione.

³⁹ La "nota di lettura" del Servizio del bilancio del Senato, pag. 100, riguardante la norma in questione riporta, in termini di indebitamento netto, minori oneri per spesa pensionistica, al netto degli effetti fiscali – e dunque maggiori oneri nell'ipotesi di annullamento della misura – per 1,8 miliardi nel 2012, 3,1 miliardi annui nel biennio 2013-2014.

La Corte, nella sentenza n. 310 del 2013, nello scrutinare disposizioni di legge statali di blocco di stipendi, ha ritenuto che le norme impugnate superassero *“il vaglio di ragionevolezza, in quanto mirate ad un risparmio di spesa che opera riguardo a tutto il comparto del pubblico impiego, in una dimensione solidaristica – sia pure con le differenziazioni rese necessarie dai diversi statuti professionali delle categorie che vi appartengono – e per un periodo di tempo limitato, che comprende più anni in considerazione della programmazione pluriennale delle politiche di bilancio”*. Medesima *ratio decidendi* è alla base della successiva ordinanza n. 113 del 2014, con la quale la Corte rigetta le questioni sollevate come manifestamente infondate.

Tale modo di argomentare ripropone, in un contesto costituzionale completamente mutato, la tesi della legittimità dell'introduzione di misure restrittive prolungate nel tempo, la cui ragionevolezza per l'innanzi veniva condizionata al loro carattere eccezionale, transeunte, non arbitrario, consentaneo allo scopo prefissato; in realtà, il prolungamento temporale di dette misure, secondo il nuovo orientamento della Corte, rischia di entrare in conflitto con la circostanza che esse sono finalizzate a garantire l'equilibrio, con sacrifici a carattere sostanzialmente strutturale.

2.6.4. Per i profili concernenti l'indebitamento degli Enti territoriali, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 175 del 2014, ha ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 3, della legge n. 183 del 2011, in quanto la norma denunciata è stata qualificata quale disposizione espressiva del principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica.

Inoltre, con la sentenza n. 224 del 2014, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 25 della legge della provincia di Bolzano n. 10 del 2013, sulla riorganizzazione di funzioni dell'ente territoriale, in quanto si omette di determinarne gli effetti finanziari, violando l'art. 81, quarto comma.

In primo luogo, la Corte ha ricordato che non *«si può assumere che mancando nella legge ogni indicazione della così detta “copertura”, cioè dei mezzi per far fronte alla nuova o maggiore spesa, si debba per questo solo fatto presumere che la legge non implichi nessun onere o nessun maggiore onere. La mancanza o l'esistenza di un onere si desume dall'oggetto della legge e dal contenuto di essa»*; che la riduzione compensativa di autorizzazioni derivanti da disposizioni di legge modificate *«deve essere sempre espressa e analiticamente quantificata, in quanto [finalizzata] a compensare gli oneri indotti dalla nuova previsione legislativa. Si tratta di un principio finanziario immanente all'ordinamento, enunciato esplicitamente dall'art. 81, quarto comma, di diretta applicazione secondo la costante interpretazione di questa Corte»* (sentenza n. 115 del 2012).

In questa prospettiva ermeneutica, non assume rilevanza il fatto che le risorse destinate a un complesso così vasto di funzioni provinciali siano riferite a un capitolo o ad una Unità previsionale di base. Il principio di copertura, infatti, ha natura di precetto sostanziale, cosicché ogni disposizione che comporta conseguenze finanziarie di carattere positivo o negativo deve essere corredata da apposita istruttoria e successiva allegazione degli effetti previsti e della relativa compatibilità con le risorse a disposizione. Nel caso di norme a regime, come quello di specie, dette operazioni devono essere riferite sia all'esercizio di competenza, che a quelli successivi, in cui le norme esplicheranno effetti.

2.7. La giurisprudenza costituzionale

2.7.1. Da segnalare, nella giurisprudenza della Corte costituzionale, il sempre più frequente richiamo dei principi di contabilità pubblica, cui devono essere informati i documenti contabili, quale, ad esempio, il principio dell'unità *«secondo il quale tutte le entrate correnti, a prescindere dalla loro origine, concorrono alla copertura di tutte le spese correnti, con conseguente divieto di prevedere una specifica correlazione tra singola entrata e singola uscita»* (sentenze n. 224 del 2014 e n. 192 del 2012). La Corte ha più volte ricordato che una convincente e fondata quantificazione degli oneri si pone a garanzia non solo ai fini di un corretto assolvimento dell'obbligo di copertura, facente parte del nostro sistema costituzionale sin dal 1948, ma anche in relazione al mutato art. 81, entrato in vigore il 1° gennaio 2014, nel senso di una profonda connessione con i vincoli di merito in tema di politica finanziaria, sanciti ora dal quadro costituzionale. Lo stesso obbligo di copertura ha acquisito una nuova rilevanza rappresentando, con maggiore evidenza, un passaggio essenziale, in vista della garanzia di coerenza tra gli aspetti finanziari della nuova legislazione ordinaria e la conseguibilità degli obiettivi di finanza pubblica fissati in sede programmatica, a loro volta in conformità con l'ordinamento comunitario e i vincoli posti ora a livello costituzionale.

2.7.2. La richiamata sentenza n. 40 del 2014 afferma, tra l'altro, che la finalità del controllo di legittimità e regolarità, di cui agli artt. 148, comma 1, e 148-bis del TUEL, e la stretta correlazione di tale attività con gli artt. 81, quarto comma, e 117, terzo comma, Cost., giustificano il conferimento alla Corte dei conti di poteri atti a prevenire con efficacia diretta pratiche lesive del principio della previa copertura e dell'equilibrio dinamico del bilancio degli Enti locali (sentenze n. 266, n. 250 e n. 60 del 2013).

Tali misure interdittive, ha osservato la Corte, non sono indici di una supremazia statale né di un potere sanzionatorio nei confronti degli Enti locali e neppure sono riconducibili al controllo collaborativo in senso stretto, ma sono strumentali al rispetto degli *“obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell'Unione europea in ordine alle politiche di bilancio”*. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, i controlli possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell'equilibrio di bilancio (sentenze n. 266 e n. 60 del 2013), che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti (sentenza n. 39 del 2014).

In particolare, il controllo di legittimità e regolarità contabile, attribuito alla Corte dei conti per questi particolari obiettivi, si risolve nel senso che ad esso è affidato il giudizio se i bilanci preventivi e successivi siano o meno rispettosi del patto di stabilità, siano deliberati in equilibrio e non presentino violazioni delle regole espressamente previste per dette finalità.

2.7.3. Con la sentenza n. 39 del 2014, la Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata sul decreto-legge n. 174, convertito dalla legge n. 213 del 2012, che introduce la relazione semestrale delle Sezioni regionali della Corte dei conti ai Consigli regionali sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali e sulle tecniche di quantificazione degli oneri. Secondo la Consulta, il controllo introdotto trova fondamento costituzionale, riveste natura collaborativa e

l'istituto disciplinato dalla norma impugnata risulta funzionale, da un lato, ad ampliare il quadro degli strumenti informativi a disposizione del Consiglio regionale, per consentire la formulazione di meglio calibrate valutazioni politiche del massimo organo rappresentativo della regione, anche nella prospettiva dell'attivazione di processi di "autocorrezione" nell'esercizio delle funzioni legislative e amministrative; dall'altro, a prevenire squilibri di bilancio. La relazione semestrale ai Consigli regionali sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi regionali e sulle tecniche di quantificazione degli oneri, ancorché obbligatoriamente prevista, si mantiene pertanto nell'alveo dei controlli di natura collaborativa e di quelli comunque funzionali a prevenire squilibri di bilancio e non può conseguentemente ritenersi lesiva dei parametri invocati.

Circa la verifica delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sui bilanci preventivi (annuali e pluriennali) e sui rendiconti consuntivi delle Regioni e degli Enti che compongono il Servizio sanitario nazionale, la sentenza ha precisato che la disposizione dell'art. 1, comma 7, del citato decreto-legge contrasta, limitatamente alla parte che si riferisce al controllo dei bilanci preventivi e dei rendiconti consuntivi delle Regioni, con gli invocati parametri costituzionali e statutari che garantiscono alle Regioni la potestà legislativa nelle materie di loro competenza.

In realtà, pur a fronte di una non perspicua formulazione della norma, occorre considerare che la norma censurata non è espressamente indirizzata agli organi della sovranità legislativa, bensì alle "Amministrazioni"; peraltro, la caducazione della norma non potrà esimere gli organi amministrativi responsabili dal proporre al Consiglio regionale misure e interventi volti a ripristinare il vulnerato equilibrio di bilancio. D'altro canto, previsioni di analogo contenuto sono riscontrabili nel vigente ordinamento contabile; si fa, ad esempio, riferimento alle norme introdotte dal decreto-legge n. 194, convertito dalla legge n. 246 del 2002, con l'inserimento del comma 6-bis nell'ambito dell'art. 11-ter della legge n. 468 del 1978⁴⁰.

Ulteriori analoghe misure sono contenute nell'art. 1, commi 2, 3 e 4, del citato decreto-legge n. 194 del 2002, quali: a) l'obbligo degli organi amministrativi responsabili di rappresentare opportune iniziative, da adottare ad opera del Parlamento (comma 2); b) iniziative dirette rimesse Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta del dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di disporre, con proprio decreto, la limitazione all'assunzione di impegni di spesa o all'emissione di titoli di pagamento a carico del bilancio dello Stato (comma 3); c) interventi del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro vigilante, intesi a disporre, con il decreto di cui al medesimo comma, la riduzione delle spese di funzionamento degli Enti e Organismi pubblici non territoriali previste nei rispettivi bilanci (comma 4).

⁴⁰ "Le disposizioni che comportano nuove o maggiori spese hanno effetto entro i limiti degli oneri finanziari previsti nei relativi provvedimenti legislativi. Con decreto dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, è comunicato l'avvenuto raggiungimento dei predetti limiti di spesa, anche al fine dell'applicazione del disposto di cui al comma 7. Per le Amministrazioni dello Stato, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, anche attraverso gli uffici centrali del bilancio e le ragionerie provinciali dello Stato, vigila sulla corretta applicazione della disposizione di cui al presente comma. Per gli Enti ed organismi pubblici non territoriali provvedono agli analoghi adempimenti di vigilanza e segnalazione gli organi interni di revisione e di controllo."