

2.7.4. Di rilievo è anche la sentenza n. 79 del 2014, con la quale la Corte costituzionale ha scrutinato l'art. 16 del decreto-legge n. 95, convertito dalla legge n. 135 del 2012⁴¹, dichiarando costituzionalmente illegittimo il terzo periodo del comma 2, nella parte in cui non prevede che, in caso di mancata deliberazione della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze “è comunque emanato entro il 15 febbraio di ciascun anno”, “sino all'anno 2015”;

In proposito va osservato che il requisito della “transitorietà” di una misura per il riequilibrio della finanza pubblica cui sono tenute le Pubbliche amministrazioni (art. 97, primo comma, Cost.) sembra di problematica riconciliazione con l'art. 81, primo comma, Cost, nonché con il *fiscal compact*, che, hanno introdotto la regola del pareggio di bilancio, stabilendo che esso si considera realizzato quando il saldo strutturale, definito come saldo corretto per il ciclo e al netto delle misure *una tantum*, delle Amministrazioni pubbliche, sia pari all'obiettivo di medio termine specifico per il Paese. Ne discende che il principio del pareggio strutturale ha come corollario quello della sostenibilità delle finanze pubbliche; talché, nel mutato scenario della Costituzione economica, sembra problematico che una misura di contenimento di un aggregato di spesa pubblica corrente possa essere di per sé connotato da “transitorietà”; tanto più ove si consideri che l'obiettivo del pareggio strutturale discende non tanto dall'art. 117, terzo comma, Cost. (“coordinamento della finanza pubblica”), bensì, come ha chiarito di recente dalla stessa Corte costituzionale, dagli artt. 11 e 117, primo comma, Cost. (Corte cost. sentenze nn. 39 e 40 del 2014).

3. I provvedimenti contabili del 2014

3.1. L'assestamento del bilancio

Il disegno di legge concernente l'assestamento del bilancio risulta presentato alle Camere il 15 luglio 2014, unitamente al disegno di legge di approvazione del Rendiconto generale per il 2013, per la prima volta in evidente ritardo rispetto ai termini prescritti dalla legge di contabilità, nonostante il tempestivo varo da parte del Consiglio dei Ministri del 30 giugno. Il provvedimento, al netto delle regolazioni contabili e debitorie, recepisce gli effetti del quadro macroeconomico contenuto nel DEF, con un decremento di circa 2 miliardi per le entrate e di 2,6 miliardi per le spese; il saldo netto da finanziare, tenuto conto anche delle variazioni di bilancio adottate nel periodo gennaio-maggio, si colloca intorno ai 41,6 miliardi.

Continua a mancare, nella relazione al disegno di legge, un'analisi dei residui attivi analoga a quella effettuata per i residui passivi, la cui utilità è stata sottolineata dalla Corte dei conti anche nelle precedenti relazioni al Parlamento; la carenza andrebbe sollecitamente superata, tenuto conto del patrimonio informativo disponibile dal lato

⁴¹ La norma prevede che le Regioni concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante la riduzione delle spese per i consumi intermedi (comma 1); determinano l'ammontare complessivo di tale concorso con riferimento agli anni 2012, 2013, 2014 e “a decorrere dal 2015” (comma 2, primo periodo); dispongono che la ripartizione di tale concorso fra le Regioni è determinata con delibera della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, anche tenendo conto delle analisi della spesa effettuate dal Commissario straordinario di cui all'art. 2 del decreto-legge 7 maggio 2012, n. 52, convertito, modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 luglio 2012, n. 94, delibera che è recepita da un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze entro il 30 settembre 2012 (comma 2, secondo periodo); prevedono che, in caso di mancata delibera della predetta Conferenza, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze è comunque emanato entro il 15 ottobre 2012, “ripartendo la riduzione in proporzione alle spese sostenute per consumi intermedi desunte, per l'anno 2011, dal SIOPE” (comma 2, terzo periodo).

delle entrate e dell'esigenza di fornire al legislatore un prezioso contributo di conoscenza su un fenomeno di dimensioni di gran lunga più rilevante, atteso che, a fine 2013, l'entità dei residui attivi era di 261,1 miliardi, mentre quelli passivi ammontavano a 84,2 miliardi. Quest'ultimo importo, accertato nel rendiconto 2013, risulta superiore del 42,5 per cento rispetto alle stime effettuate nel bilancio di previsione 2014 (59,1 miliardi), scostamento, peraltro, analogo a quelli riscontrabili nei precedenti esercizi. Come risulta dall'analisi predetta, il sistema di valutazione dei residui passivi presunti, in sede previsionale, consiste in un mero computo aritmetico, che sottrae dalla massa spendibile le autorizzazioni di cassa, senza tener conto dei prevedibili effettivi andamenti gestionali, che, invece, sono considerati in sede di valutazione dei pagamenti per l'elaborazione delle relazioni trimestrali di cassa. Ad avviso della Corte dei conti, una più accurata stima dei residui passivi presunti in sede previsionale, avvicinando per quanto possibile il sistema di valutazione ai prevedibili andamenti effettivi, limiterebbe notevolmente i rilevati scostamenti, rendendo, nel contempo, più agevole l'intero processo di formazione del bilancio.

Si rileva, ancora, la mancata presentazione, nel corso dell'*iter* parlamentare del provvedimento, approvato con legge n. 145 del 2014, di specifico emendamento sugli effetti, in particolare sulle entrate tributarie, del nuovo peggioramento del quadro macroeconomico formalizzato nella Nota di aggiornamento al DEF presentata il 20 settembre scorso; analogamente, si sottolinea il limitato ricorso delle Amministrazioni di spesa alla flessibilità di bilancio, disposta dalla legge quadro di contabilità e successivamente estesa da ormai numerose disposizioni, anche in via sperimentale.

3.2. Il Rendiconto 2013

Anche il disegno di legge di approvazione del Rendiconto 2013 risulta presentato alle Camere in ritardo, nonostante il tempestivo varo del Consiglio dei Ministri. Permane l'assenza, nella relazione, di un'analisi complessiva e dettagliata delle variazioni che riflettono l'utilizzo della flessibilità di bilancio, una delle più rilevanti novità della riforma, nonostante le chiare indicazioni del legislatore. Trattasi delle variazioni compensative di spese rimodulabili all'interno dei programmi o tra programmi della stessa missione, su proposta delle Amministrazioni; di spese per fabbisogno in ciascun programma, disposte dal Ministro dell'economia e delle finanze su proposta dei Ministri competenti, ovvero dai Ministri competenti all'interno del medesimo macroaggregato; nonché delle variazioni compensative tra missioni diverse, consentite per il periodo 2011-2016⁴², allo scopo di ampliare ulteriormente la flessibilità in sede previsionale e di assestamento, anche per un più agevole assorbimento delle reiterate riduzioni di stanziamenti.

Si confermano, altresì, i rilievi sull'attendibilità del rendiconto dal lato delle entrate, per le quali il bilancio di competenza giuridica appare, in parte non trascurabile, ricostruito induttivamente e non rispecchia necessariamente l'effettiva realtà contabile. Al disegno di legge sono allegati il Rendiconto economico (art. 36, comma 5) e l'Ecorendiconto (art. 36, comma 6, della riforma), trasmessi entrambi alla Corte dei conti per la parifica, sia pure con qualche ritardo per il secondo.

Le tavole di raccordo tra consuntivo e conto economico del comparto statale, elaborate in corrispondenza di quelle prodotte nella nota tecnico-illustrativa del disegno

⁴² Art. 2, comma 1, del decreto-legge n. 78, convertito dalla legge n. 122 del 2010, come modificato dall'art. 10, comma 11, del decreto-legge n. 192 del 2014, convertito dalla legge n. 2015.

di legge di stabilità, evidenziano dimensioni e complessità delle elaborazioni necessarie per passare dall'aggregato finanziario a quello economico di contabilità nazionale, funzione demandata all'ISTAT in base alle intese europee e non ancora resa del tutto trasparente per le valutazioni parlamentari.

L'auspicata estensione al Conto del Patrimonio, a decorrere dal consuntivo 2013, dell'agile pubblicazione “Il rendiconto in breve”, inaugurata l'anno precedente ma limitata al conto del bilancio, è stata apprezzabilmente attuata dalla Ragioneria generale dello Stato, dando luogo a un documento che descrive sinteticamente, ma efficacemente, i fenomeni gestionali e la situazione patrimoniale, illustrando le principali grandezze finanziarie in relazione agli anni precedenti e alle previsioni iniziali della legge di bilancio, l'andamento dei saldi e degli aggregati articolati per categorie economiche e per missione e programmi, nonché l'evoluzione nel tempo delle poste attive e passive del patrimonio.

3.3. *La Nota di aggiornamento*

La presentazione, oltre i termini prescritti dalla legge quadro di contabilità, della Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2014, trova giustificazione nella contestuale revisione dei dati di finanza pubblica e di contabilità nazionale, operata all'ISTAT in base alla disciplina europea, in occasione del passaggio dal SEC'95 al SEC 2010, di cui si è fatto cenno (par. 2.3.), adempimento definito nel settembre 2014.

La Nota, deliberata dal Consiglio dei Ministri il 30 settembre e presentata alle Camere il 1° ottobre, approvata con due analoghe risoluzioni⁴³, rivede il quadro macroeconomico, in linea con le inattese tendenze negative, prevedendo un'ulteriore decrescita del Prodotto interno lordo nel 2014 (-0,3 per cento rispetto al 2013) e un *deficit* nominale del bilancio pubblico del 3 per cento del Pil per il terzo anno consecutivo. Gli interventi da inserire nella legge di stabilità consentirebbero nel 2015 l'uscita dalla recessione, con una crescita del Pil dello 0,6 per cento, un lieve calo del rapporto *deficit/Pil* al 2,9 per cento e della disoccupazione al 12,5 per cento, un incremento del rapporto debito/Pil al 131,6 per cento nel 2014 e al 133,4 per cento nel 2015, un aggiustamento del *deficit* strutturale pari a circa un decimo di punto percentuale rispetto al 2014. Il rallentamento del percorso di avvicinamento comporterebbe che l'obiettivo di medio termine (MTO), il pareggio strutturale del bilancio pubblico, sia raggiunto nel 2017, un anno dopo l'indicazione del Documento di economia e finanza. Nonostante che la Commissione europea, nella raccomandazione n. 1, avesse indicato il pareggio per il 2015, la Nota valuta il rinvio compatibile con le regole dell'Unione, che, in caso di severo peggioramento dell'economia, prevedono deviazioni temporanee funzionali a riforme strutturali, a vantaggio della competitività del Paese.

Nel delineare il quadro programmatico di medio e lungo termine, la Nota stima, tra l'altro, gli effetti di quattro riforme strutturali, in corso di attuazione o di prossimo avvio: Pubblica amministrazione, lavoro, giustizia e competitività. Nel breve periodo, la stima appare ispirata a criteri prudenziali (+0,4 per cento nel 2015 rispetto al

⁴³ Risoluzioni del 14 ottobre 2014 n. 6.83 della Camera dei deputati e n. 6.65 del Senato della Repubblica.

tendenziale), mentre assume dimensioni rilevanti nel medio/lungo periodo (+3,4 per cento nel 2020, +8,1 per cento in prospettiva)⁴⁴.

Nel rispetto della disciplina europea, il quadro tendenziale della Nota ha preventivamente ottenuto la validazione dell’Ufficio parlamentare del bilancio, il nuovo organismo indipendente istituito con la legge costituzionale n. 1 del 2012; successivamente, l’Ufficio ha provveduto a validare anche il quadro macroeconomico programmatico di riferimento per il biennio 2014-2015, valutando come accettabile, anche dopo le variazioni alla manovra indicate dall’Unione europea, la previsione macroeconomica della Nota di aggiornamento, confermata nel Documento programmatico di bilancio⁴⁵.

La Nota individua tre disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica: gli interventi per la riorganizzazione della Pubblica amministrazione, già presentato alle Camere (A.S. n. 1577, ora A.C. n. 3098, sui quali la Corte dei conti si è espressa in due audizioni⁴⁶); le misure per la revisione della spesa e per lo sviluppo del cinema e dello spettacolo; la delega per la revisione dell’ordinamento degli Enti locali.

Come l’anno precedente, non si rinviene nella Nota l’articolazione per sottosettori del nuovo quadro programmatico di finanza pubblica, disposta dalla legge contabile e dal *two-pack*⁴⁷. Inoltre, si osserva ancora il mancato invio, entro il 10 settembre, delle linee guida per la ripartizione degli obiettivi alle Camere e alla Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, in relazione alle modifiche degli obiettivi di finanza pubblica⁴⁸, importante elemento istruttorio per il successivo *iter* parlamentare; il previsto prezioso coinvolgimento degli altri livelli di governo è venuto, in tal modo, a mancare nella fase iniziale della programmazione operativa, anche se ha influito, senza dubbio, sulla nuova disapplicazione della norma l’aggiornamento del quadro macroeconomico di riferimento dovuto al passaggio dal SEC95 al SEC 2010.

Contestualmente alla Nota, il Governo ha presentato alle Camere la specifica relazione per aggiornare il piano di rientro verso il pareggio strutturale del bilancio pubblico⁴⁹; l’approvazione parlamentare è intervenuta con due conformi risoluzioni, approvate a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti delle Assemblee legislative⁵⁰, consolidando la procedura inaugurata l’anno precedente, ai sensi dell’art. 6, comma 3, della legge “rinforzata” n. 243 del 2012. Successivamente, le Assemblee legislative hanno varato, sempre con due risoluzioni conformi⁵¹, una nuova relazione di aggiornamento del piano di rientro, che recepisce sostanzialmente le indicazioni delle Autorità europee, portando nell’anno in corso al 2,6 per cento del Pil l’indebitamento nominale e allo 0,6 per cento quello strutturale delle Pubbliche amministrazioni.

⁴⁴ Cfr., al riguardo, l’audizione della Corte dei conti sul disegno di legge delega sulla riorganizzazione delle Amministrazioni pubbliche – A.S. 1577, dinanzi alla Commissione affari costituzionali della Camera, tenuta il 9 ottobre 2014.

⁴⁵ Audizione dell’Ufficio parlamentare del bilancio sul disegno di legge di stabilità, Commissioni bilancio riunite di Camera e Senato, 4 novembre 2014.

⁴⁶ Audizioni della Corte dei conti, nell’ambito dell’indagine conoscitiva sul disegno di legge in materia di riorganizzazione delle Amministrazioni pubbliche, presso la Commissione Affari costituzionali del Senato (A.S. 1577) del 9 ottobre 2014 e presso la Commissione Affari costituzionali della Camera (A.C. 3098) del 3 giugno 2015.

⁴⁷ Art. 10-*bis*, comma 1, legge n. 196 del 2009 e art. 6 regolamento UE n. 473 del 2013.

⁴⁸ Art. 10-*bis*, comma 2, legge n. 196 del 2009.

⁴⁹ La relazione è prescritta dall’art. 6, comma 3, della legge “rinforzata” n. 243 del 2012, recante “Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’articolo 81, sesto comma, della Costituzione.”.

⁵⁰ Trattasi della risoluzione n. 6.82, approvata dalla Camera dei deputati e dell’analoga risoluzione n. 100, approvata dal Senato della Repubblica, il 14/10/2014.

⁵¹ Risoluzioni n. 1 approvata dal Senato della Repubblica e n. 6.94 approvata dalla Camera dei deputati il 30 ottobre 2014.

Su tali documenti, la Corte dei conti ha fornito al Parlamento le proprie valutazioni in apposita audizione⁵², osservando un cambiamento nell'impostazione della politica economica, a motivo dalla gravità della situazione recessiva dell'economia. Per riprendere il processo di convergenza verso l'obiettivo di medio termine, occorre l'effettiva capacità delle riforme avviate di rivedere l'intervento pubblico, anche alla luce della caduta di prodotto dovuta alla crisi e della necessità di rimuovere gli squilibri strutturali del nostro sistema.

3.4. Il Rapporto sull'evasione fiscale

Contestualmente alla Nota di aggiornamento, per la prima volta è stato presentato al Parlamento il Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nello scorso del 2014, nonché su quelli attesi, per il recupero del gettito derivante sia dall'azione di accertamento dell'evasione, sia dalla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Anche sulla base degli indirizzi espressi dalle Camere su tale documento, presentato in ritardo rispetto a quanto previsto nel provvedimento d'urgenza su competitività e giustizia sociale⁵³, il Governo avrebbe dovuto definire un programma di misure ulteriori, per implementare l'azione di contrasto all'evasione fiscale, conseguendo nel 2015 un recupero di almeno due miliardi in più del risultato del 2013.

Il Rapporto, sottolineata la stretta connessione tra evasione fiscale, corruzione e criminalità economico/organizzata, individua una strategia per migliorare l'efficacia del contrasto, prevedendo, da un lato, una solida azione strutturale di deterrenza e prevenzione; dall'altro, un miglioramento del rapporto fra fisco e contribuenti. Dopo un'analisi delle diverse tipologie di evasione e dei relativi interventi di contrasto, il documento auspica il concentramento dell'azione di controllo sulle diverse macro-tipologie di contribuenti, con metodologie differenziate, tenendo conto delle diversità di contesto. A fini di maggiore efficacia dell'azione e della *tax compliance*, sono indicate la sinergia operativa delle diverse componenti dell'amministrazione fiscale, con l'utilizzo razionale delle banche dati, la diffusione degli strumenti di pagamento tracciabili, della fatturazione elettronica, della trasmissione telematica dei corrispettivi e una maggiore educazione fiscale. Questi ultimi interventi, previsti nella legge delega sulla revisione del sistema tributario, consentiranno notevoli riduzioni degli adempimenti per le imprese, con conseguenti riduzioni di costi, e miglioramenti nell'azione di contrasto e prevenzione dell'evasione, attraverso l'utilizzo delle informazioni disponibili. Il Rapporto opera, tra l'altro, una stima del valore complessivo delle imposte sottratte, *tax gap* medio su base annua, di 91 miliardi, circa il 7 per cento del Pil.

Si è tuttora in attesa, invece, dei rapporti annuali sui risultati conseguiti nel contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, da presentare alle Camere contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, e sulle spese fiscali, da allegare al disegno di legge di bilancio, entrambi demandati ai decreti legislativi di attuazione della riforma tributaria⁵⁴.

⁵² Audizione della Corte dei conti sulla Nota di aggiornamento al DEF 2014, presso le Commissioni bilancio riunite di Camera e Senato, 13 ottobre 2014.

⁵³ Art. 6 del decreto-legge n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 89 del 2014.

⁵⁴ Art. 3, comma 1, lettera f) e art. 4, comma 1, della legge n. 23 del 2014, recante "Disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

3.5. Il documento programmatico di bilancio

Il documento programmatico di bilancio per il 2015 consolida l'applicazione, avvenuta già l'anno precedente, della disciplina comunitaria del *two pack*⁵⁵, che dispone la trasmissione alle autorità europee, da parte di ciascuno Stato membro, entro il 15 ottobre, di un documento definito in coerenza con le eventuali raccomandazioni, con l'aggiornamento dei quadri macroeconomico e fiscale precedentemente definiti con la Nota di aggiornamento del DEF, e informazioni dettagliate sulle misure correttive. Il quadro programmatico incorpora gli effetti delle misure adottate per assicurare l'obiettivo di indebitamento netto del 3 per cento nel 2014 e quelle previste per il triennio 2015-2017.

L'appendice metodologica descrive i modelli utilizzati per il quadro macroeconomico e l'impatto delle riforme strutturali, nonché i criteri di formazione delle previsioni tendenziali e programmatiche di finanza pubblica. In linea con la normativa europea e nazionale, che consente deviazioni temporanee dal sentiero di convergenza verso l'obiettivo di medio termine – OMT⁵⁶, il documento rivede gli obiettivi di bilancio e il piano di rientro, posticipando il pareggio strutturale del bilancio pubblico al 2017, con l'utilizzo della flessibilità disponibile per attuare interventi strutturali volti a favorire il recupero di un livello di crescita sostenibile.

La ridefinizione degli obiettivi, secondo il documento, avrebbe garantito un miglioramento del saldo strutturale di bilancio di 0,1 punti percentuali di Pil nel 2015 e di 0,5 nel 2016, anno in cui il rapporto debito/Pil sarebbe tornato a scendere. Le disposizioni sull'utilizzo di previsioni macroeconomiche indipendenti sono state puntualmente osservate, con la validazione dell'Ufficio parlamentare di bilancio. Dopo le richieste di chiarimento della Commissione UE, sono state indicate misure aggiuntive con le quali la correzione del deficit strutturale 2015 viene elevata a 0,3 punti di Pil, in linea con la nuova interpretazione europea delle norme sulla flessibilità, che prevede, tra l'altro, una più contenuta riduzione del disavanzo strutturale per i Paesi con *output gap* negativo compreso tra il 3 e il 4 per cento⁵⁷. Ciò ha richiesto una specifica relazione di variazione della Nota di aggiornamento al DEF, per la modifica degli obiettivi riportati nel Documento programmatico di bilancio, con misure aggiuntive che portano l'indebitamento netto nominale al 2,6 per cento e quello strutturale allo 0,6 per cento del Pil.

In tale quadro, particolare rilevanza assume l'analisi sulla crescita potenziale e sulle implicazioni per la politica di bilancio, contenute nell'appendice metodologica, che conclude raccomandando estrema cautela nella considerazione delle stime risultanti dal modello utilizzato anche in sede europea, perché caratterizzate da un elevato grado di incertezza: con l'adozione di parametri diversi, in particolare per l'*output gap*, l'obiettivo di medio termine, il pareggio strutturale del bilancio pubblico, risulterebbe sostanzialmente raggiunto già a partire dal 2012 e ci troveremmo oggi in situazione di avanzo strutturale⁵⁸. Tali stime sono state in qualche misura condivise dall'Ufficio

⁵⁵ Art. 6 del regolamento (UE) n. 473 del 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 maggio 2013, recante disposizioni comuni per il monitoraggio e la valutazione dei documenti programmatici di bilancio e per la correzione dei disavanzi eccessivi negli Stati membri della zona euro, anche per garantire la pubblicità dei relativi contenuti, in conformità a quanto previsto nel paragrafo 2 del medesimo articolo 6.

⁵⁶ Art. 5 del regolamento europeo n. 1466 del 1997 e art. 6, comma 5, della legge n. 243 del 2012.

⁵⁷ Per l'Italia, con *output gap* nel 2015 al -3,4 per cento, la riduzione del disavanzo strutturale si riduce dallo 0,5 allo 0,25 per cento. Sulle nuove indicazioni della Commissione europea in tema di flessibilità, si veda il *focus* dell'Ufficio parlamentare di bilancio, gennaio 2015.

⁵⁸ Si veda, in proposito, il *focus* "La stima della crescita potenziale e le implicazioni per la politica di bilancio", nell'appendice metodologica del Documento programmatico di bilancio 2015.

parlamentare di bilancio, che ha ritenuto il saldo strutturale di bilancio vicino al pareggio già dal 2013 e leggermente positivo dal 2015, dopo un lieve peggioramento nel 2014⁵⁹. Più in generale, si osserva che il medesimo Ufficio, nel valutare il quadro macroeconomico di riferimento per il triennio 2016-2018, ha ritenuto preferibile un approccio ispirato a maggiore prudenza, con l'esclusione dalla formulazione delle previsioni degli effetti delle riforme strutturali⁶⁰.

Va ricordato, infine, che, in sede di adeguamento al nuovo assetto costituzionale della legge quadro di contabilità e finanza pubblica, dovranno essere affrontati eventuali aspetti procedurali e chiarito il rapporto tra Documento programmatico e Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza, attesi gli elementi di sovrapposizione che emergono, sotto il profilo sia dei contenuti che dei tempi di presentazione.

3.6. *La legge di stabilità*

Il disegno di legge di stabilità per il 2015, presentato al Parlamento, unitamente a quello relativo al bilancio a legislazione vigente, il 23 ottobre 2014, oltre il termine prescritto dalla norma contabile, corredata solo il 31 ottobre dalla relazione tecnico-illustrativa, è stato oggetto di numerosi stralci, per estraneità della materia rispetto al prescritto contenuto proprio, dando luogo a separati disegni di legge, confermando una consuetudine ormai ricorrente⁶¹. La legge, nel 2015, reca una manovra complessiva, in termini di indebitamento netto, ridotta dai 36,2 miliardi originari a 34 miliardi, per effetto delle modifiche concordate con l'Unione europea, trasfuse in opportuni emendamenti, con finanziamento in disavanzo per soli 5,8 miliardi e miglioramento dei saldi negli anni successivi; di tali modifiche si è dato conto nell'aggiornamento inviato dal Governo alle Camere in occasione del passaggio all'altro ramo del Parlamento. Analogamente, la relazione tecnica originaria è stata aggiornata nel gennaio 2015⁶².

Le misure, confermando le indicazioni programmatiche, mirano a cambiare le aspettative con interventi strutturali su mercato del lavoro e sistema fiscale, sia dal lato della domanda interna (*bonus* fiscale, intervento per i nuovi nati), sia dal lato dell'offerta (taglio dell'Irap, decontribuzione, nuovi contratti di lavoro), in gran parte di carattere redistributivo. In via generale, la Corte dei conti ha espresso condivisione degli

⁵⁹ Ufficio parlamentare di bilancio, Rapporto sulla politica di bilancio 2015, novembre 2014, pag. 65; si veda, anche, la nota di lavoro n. 1 del medesimo Ufficio, “La stima del Pil potenziale: analisi di alcune criticità”, gennaio 2015.

⁶⁰ *Ibidem*, pag.13.

⁶¹ A.C. 2679-*ter* (Progetti per servizi socialmente utili); 2679-*quater* (Impiego di personale militare per la prevenzione dei delitti di criminalità organizzata e ambientale in Campania); 2679-*quinquies* (Interventi in favore dei giovani imprenditori agricoli e per l'integrazione del sistema agroalimentare); 2679-*sexies* (Cessione di attività immobiliari e di quote di società partecipate da parte della RAI); C. 2679-*septies* (Trattamenti economici accessori del personale del Ministero della salute); 2679-*octies* (Prerogative sindacali del personale delle Forze di polizia ad ordinamento civile e del Corpo nazionale dei Vigili del Fuoco); 2679-*nonies* (Rappresentanza militare); 2679-*decies* (Disposizioni diverse in materia di istruzione scolastica e universitaria e del sistema dell'alta formazione artistica, musicale e coreutica, nonché interventi concernenti l'Istituto nazionale di valutazione del sistema educativo di istruzione e di formazione); 2679-*undecies* (Modifiche al codice dell'ordinamento militare e al codice penale militare di pace in materia di ordinamento giudiziario militare); 2679-*duodecies* (Unità produttive e industriali dell'Agenzia industrie difesa); 2679-*terdecies* (Prodotti energetici sottoposti a sequestro); 2679-*quaterdecies* (Verifica straordinaria nei confronti del personale sanitario).

⁶² Ai sensi dell'articolo 17, commi 3, 5 e 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni.

obiettivi, auspicando un attento monitoraggio degli interventi per una loro tempestiva e efficace attuazione⁶³.

Tra l'altro, la legge di stabilità, in base alla legge “rinforzata” n. 243 del 2012, recante attuazione del principio del pareggio dì bilancio, introduce, dal 2016 nella fase di previsione e dal 2015 in sede di rendiconto, l’obbligo per le Regioni a statuto ordinario di assicurare l’equilibrio tra entrate e spese, in sostituzione delle regole del Patto di stabilità interno, per la parte corrente e per le operazioni finali, in termini di competenza e cassa. La nuova configurazione del Patto di stabilità interno, che caratterizza il contenuto proprio della legge di stabilità⁶⁴, è descritta nel successivo paragrafo 4.4..

Altra importante innovazione è l’assoggettamento delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura al regime di tesoreria unica, con esclusione delle relative aziende speciali; ne consegue l’obbligo di versamento, entro il 2 febbraio 2015, delle disponibilità liquide presso la tesoreria statale e di smobilizzo, entro giugno, di eventuali investimenti finanziari, esclusi quelli individuati con specifico decreto⁶⁵.

La legge si presenta, ancora una volta, formalmente e sostanzialmente caratterizzata da forti divergenze rispetto al modello della vigente legge quadro di contabilità, con profili negativi sostanzialmente confermati rispetto ai precedenti esercizi. Basti pensare alla complessità ed eterogeneità del testo normativo, consistente in un solo articolo di ben 735 commi, a fronte dei 47 articoli per 399 commi del disegno di legge.

Numerose sono le norme di carattere ordinamentale, organizzatorio, localistico o microsettoriale, in palese violazione del divieto normativo; in taluni casi, le norme sono prive di riflessi finanziari, anche indiretti. A mero titolo esemplificativo, si citano gli interventi per il credito d’imposta per ricerca e sviluppo (comma 35), gli uffici giudiziari di Palermo (commi 98-106), gli italiani nel mondo (comma 136), le frequenze del digitale terrestre e comunicazioni (commi 147-149), il cinque per mille IRPEF (comma 152), la fondazione Auschwitz-Birkenau (comma 162), l’utilizzo dei segni distintivi di Polizia di Stato e Vigili del fuoco (commi 195-198), il *Made in Italy* (commi 202-203), il trasporto pubblico locale (commi 223-228), l’autotrasporto (commi 247-251), gli istituti di patronato e assistenza sociale (commi 310-313), il debito pubblico e la tesoreria statale (commi 387-397), la ricostruzione delle zone terremotate abruzzesi (commi 437-449), l’utilizzo e la razionalizzazione di dispositivi medici e strutture sanitarie (commi 587-608), la *governance* delle politiche di coesione per il 2014-2020 (commi 668-677 e 703-705).

Particolare rilevanza assume il rinvio alla successiva fase amministrativa della definizione di aspetti normativi che incidono massicciamente sull’effettiva attuazione della legge di stabilità: una prima ricognizione quantifica in ben 118 decreti o atti amministrativi, alcuni di elevata complessità, di concreta traduzione della norma in realtà⁶⁶.

⁶³ Audizione della Corte dei conti sul disegno di legge di stabilità, Commissioni bilancio riunite di Camera e Senato, 3 novembre 2014.

⁶⁴ Art. 11, comma 3, lett. m), della legge n. 196 del 2009 e successive modificazioni.

⁶⁵ Art. 1, commi 391-394, della n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015), decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 27 aprile 2012 e circolare n. 4 del 2015 del Ministero dell’economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

⁶⁶ Senato della Repubblica, Servizio per la qualità degli atti normativi, Adempimenti previsti dalla legge di stabilità 2015, gennaio 2015.

Appare, inoltre, anomala l'istituzione di apposita contabilità speciale per la reiscrizione di residui riaccertati⁶⁷, nonostante che, da ultimo, la legge “rinforzata” stabilisca il progressivo superamento delle gestioni su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria e la conseguente riconduzione delle relative risorse al bilancio dello Stato. Altrettanto incoerente con l'indicazione di accrescere la collaborazione tra fisco e contribuenti, prevista dalla legge delega sulla riforma del sistema tributario, sembra la sostanziale revisione dell'istituto del ravvedimento operoso, nel senso di favorire l'attendismo dei contribuenti meno corretti⁶⁸.

Sul piano generale, il nuovo quadro istituzionale interno e comunitario, profondamente diverso rispetto al 2009, quando fu varata la vigente legge di contabilità, ha posto le basi di un possibile peggioramento, a determinate condizioni, dei saldi tendenziali in sede di legge di stabilità, come avvenuto nel biennio 2014-2015, mutandone pertanto la principale funzione, individuata in precedenza nel miglioramento dei saldi. La circostanza si riflette, ovviamente, anche sull'obbligo di copertura degli oneri di parte corrente, sancito dalla vigente legge quadro⁶⁹; anzi, in imminenza dell'assorbimento, dal 2016, nel nuovo bilancio unificato, la legge di stabilità 2015 ne fornisce il primo esempio: come risulta dal prospetto di copertura, all'interno della temporanea deviazione dall'obiettivo di medio periodo per “eventi eccezionali”, le coperture correnti risultano di importo inferiore rispetto agli oneri correnti, con apposita deroga alla legge di contabilità vigente⁷⁰. Anche sotto tale profilo, la Corte dei conti ritiene indifferibile l'esigenza di un adeguamento dell'ordinamento contabile ordinario.

3.7. Il bilancio di previsione

Nel nuovo quadro della *governance* economica europea, era stata prevista la presentazione anticipata dei disegni di legge di stabilità e di bilancio, nelle more di una modifica normativa della legge di contabilità, anticipandone opportunamente il processo di formazione nel periodo maggio-luglio 2014⁷¹. L'intento non ha, tuttavia, avuto seguito, in quanto, come accennato, i disegni di legge di bilancio 2015-2017 e di stabilità sono stati presentati soltanto il 23 ottobre 2014, oltre i termini prescritti.

Il disegno di legge di bilancio, articolato in missioni e programmi, che costituiscono le unità di voto, conferma il numero delle missioni in 34, di cui 21 condivise tra Amministrazioni, ma presenta una profonda revisione dei programmi nell'articolazione e nel numero, 181 rispetto ai 174 del 2014, se si considerino una sola volta, impropriamente, i programmi che si ripetono in più dicasteri; il loro numero “lordo”, invece, risulta, rispettivamente, 218 e 210. Le modifiche conseguono alla riorganizzazione di diversi ministeri, con impatto rilevante sulla struttura degli stati di

⁶⁷ Art. 1, comma 700, della legge di stabilità 2015.

⁶⁸ Art. 1, commi 637-641, della legge di stabilità 2015; si veda, in proposito, il referto della Corte dei conti su “Le prospettive di finanza pubblica dopo la legge di stabilità”, 18 febbraio 2015, par. 34.

⁶⁹ Art. 11, comma 6, della legge n. 196 del 2009.

⁷⁰ Si riporta il comma 732 dell'art. 1 della legge di stabilità 2015: “Per l'esercizio finanziario 2015, in attuazione dell'autorizzazione richiesta ai sensi del comma 3 dell'articolo 6 della legge 24 dicembre 2012, n. 243, concessa a seguito dell'approvazione, con risoluzione, dell'apposita relazione al Parlamento 2014, le nuove o maggiori spese correnti, le riduzioni di entrata e le nuove finalizzazioni nette da iscrivere nel Fondo speciale di parte corrente possono eccedere le risorse da utilizzare a copertura, ai sensi dell'articolo 11, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, nel limite massimo indicato nella medesima relazione, secondo il prospetto allegato alla presente legge.

⁷¹ Circolare n. 11 del 2014 del Ministero dell'economia e delle finanze- Ragioneria generale dello Stato.

previsione⁷². Alcune missioni e numerosi programmi hanno cambiato denominazione, anche sulla base dell'importanza attribuita a talune politiche; il contenuto di molti programmi, anche a parità di denominazione, è mutato in relazione alla migliore rappresentazione delle finalità della spesa.

In sintesi, sono stati istituiti 16 nuovi programmi, a fronte di 9 eliminati, soprattutto per effetto della riorganizzazione di taluni Ministeri a struttura dipartimentale in direzioni generali; tale riorganizzazione ha comportato il contestuale aumento del numero dei centri di responsabilità da 93 a 118 e quello dei centri di costo, ai fini della contabilità economico-analitica, da 787 a 1.009.

Nella legge di bilancio, il numero di programmi condivisi tra centri di responsabilità di uno stesso dicastero diminuisce da 14 a 10, mentre aumenta a 5 (4 nel 2013) il numero di quelli condivisi tra più Ministeri⁷³. La spesa gestita mediante programmi condivisi si conferma molto rilevante, in disapplicazione della legge contabile, che dispone, come è noto, la gestione di ciascun programma da parte di un unico centro di responsabilità amministrativa. In ciascun anno del triennio di previsione, la quota gestita mediante programmi condivisi si avvicina mediamente, per la spesa complessiva, che include il rimborso di prestiti, al 42 per cento, mentre per la spesa finale, escluso il rimborso di prestiti, al 59 per cento. In allegato, la tavola n. 1 dà conto, distintamente per programmi condivisi e Ministeri, delle previsioni triennali 2015-2017 e dell'incidenza sulla spesa, finale e complessiva.

In sede consuntiva, il peso dei programmi condivisi si accentua notevolmente: nel periodo 2008-2014, di vigenza dell'aggregazione funzionale per missioni e programmi, in termini di impegni totali, la quota varia, per la spesa finale, dal massimo nel 2009 del 74,4 al minimo del 53,2 per cento nel 2014, mentre per la spesa complessiva si passa dal massimo dell'81,1 nel 2009 al minimo del 64 per cento nel 2013 (vedi tavola n. 2 in allegato). Ciò vuol dire che, negli esercizi meno divergenti, sotto tale profilo, dalla disposizione normativa, oltre la metà delle spese per operazioni finali e circa i due terzi delle spese complessive sono state gestite su programmi affidati a più centri di responsabilità amministrativa.

La circostanza impone un urgente ripensamento della vigente normativa circa la cosiddetta corrispondenza biunivoca tra programmi e centri di responsabilità, che si è dimostrata poco compatibile con la realtà amministrativa del nostro Paese, in attività che comportano necessariamente l'apporto coordinato di più articolazioni organizzative. La sede più appropriata, per una razionale rivisitazione della disciplina contabile, appare l'adeguamento al nuovo sistema costituzionale, entrato in vigore il primo gennaio 2014, della legge quadro di contabilità e finanza pubblica, quando potrà essere valutata la proposta, già avanzata anche dalla Corte dei conti, del coordinatore di programma.

L'avvenuta introduzione del nuovo sistema SEC 2010 a livello nazionale, in coerenza con tutti gli Stati membri dell'Unione europea, ha comportato alcuni cambiamenti nel bilancio dello Stato, in linea con le stime dei conti nazionali. La riconsiderazione degli armamenti militari come spese in conto capitale ha avuto effetti quantitativamente limitati, essendo in massima parte già considerati investimenti; altrettanto si è verificato sia per le spese di ricerca e sviluppo, classificate come

⁷² Decreto-legge n. 95, convertito dalla legge n. 135 del 2012, e art. 16, comma 4, del decreto-legge n. 66, convertito dalla legge n. 89 del 2014.

⁷³ Trattasi dei programmi "Missioni militari di pace"; "Terzo settore (associazionismo, volontariato, Onlus e formazioni sociali e responsabilità sociale delle imprese e delle organizzazioni)"; "Indirizzo politico"; "Servizi e affari generali per le Amministrazioni di competenza"; "Fondi da assegnare").

trasferimenti a università e Enti di ricerca; sia per l'ampliamento del perimetro delle Amministrazioni pubbliche. Ai fini del calcolo dell'indebitamento netto, rilevanti appaiono, invece, i riflessi della nuova classificazione tra le finanziarie delle operazioni sui derivati, i cui interessi è previsto che impattino ora direttamente sul debito pubblico.

Altra notazione di rilievo concerne lo scarso utilizzo, da parte delle Amministrazioni, della flessibilità di bilancio in sede previsionale. Le disposizioni vigenti in materia, oltre alla flessibilità generale prevista dall'art. 23 della legge quadro, riguardano le variazioni compensative delle spese pluriennali, introdotte in via sperimentale nel 2012⁷⁴, le variazioni tra missioni diverse⁷⁵ e quelle intese a una più idonea distribuzione, rispetto alle autorizzazioni legislative, in via sperimentale, delle spese pluriennali tra gli esercizi del triennio⁷⁶. Di tali rimodulazioni, nonostante le chiare indicazioni normative, non viene fornita adeguata analisi nella relazione al disegno di legge, confermando una prassi che lascia nell'ombra l'effettivo utilizzo della flessibilità previsionale, una delle principali innovazioni della riforma contabile. Nel nuovo bilancio, non sembra adeguatamente utilizzata neanche la cosiddetta flessibilità orizzontale delle spese pluriennali, con facoltà di rimodulazione e di reiscrizione⁷⁷, atteso che le note integrative non evidenziano, generalmente, il fenomeno, soprattutto per le spese totalmente non impegnate alla chiusura del precedente esercizio, anche ai fini del loro definanziamento; soltanto le note dei Ministeri della salute, del lavoro e delle politiche sociali e del Fondo per il culto danno evidenza, nelle rispettive Sez. II, dell'assenza di tali fattispecie nel proprio stato di previsione.

La legge di bilancio sconta il programma straordinario di riaccertamento dei residui passivi, anche perenti, per consentire la cancellazione dei debiti non più esigibili dai terzi ovvero l'iscrizione di nuovi stanziamenti⁷⁸. L'operazione ha comportato l'eliminazione di ben 23,8 miliardi di residui passivi, in massima parte perenti (22,5), di cui 3,2 per trasferimenti agli Enti territoriali. Le dotazioni, conseguentemente iscritte su base pluriennale nelle nuove previsioni, ammontano a 19 miliardi, dei quali 2,8 destinati agli Enti territoriali, 14,7 a partite contabilizzate in conto sospeso destinate alle regolazioni con la tesoreria e 1,5 ai programmi di spesa.

3.8. Anomalie della legislazione

Le relazioni quadrimestrali, presentate dalla Corte dei conti al Parlamento, sulle tipologie di copertura e sulla quantificazione degli oneri dei provvedimenti legislativi, forniscono ampie considerazioni in materia, in gran parte di seguito riassunte.

Permane inattuato l'ultimo comma dell'art. 17 della legge quadro di contabilità, che prescrive l'indicazione delle missioni di spesa e dei relativi programmi per i provvedimenti legislativi di iniziativa governativa che prevedono l'incremento o la riduzione di stanziamenti di bilancio.

⁷⁴ Art. 6, commi 15 e 16, del decreto-legge n. 95, convertito dalla legge n. 135 del 2012.

⁷⁵ Art. 2, comma 1, del decreto-legge n. 78, convertito dalla legge n. 122 del 2010, prorogato fino al 2016 dall'art. 10, comma 11, del decreto-legge n. 192 del 2014, convertito dalla legge n. 1 del 2015.

⁷⁶ Art. 6, commi 10, 12 e 16, del decreto-legge n. 95, convertito dalla legge n. 135 del 2012.

⁷⁷ Art. 6, commi 15 e 16, del decreto-legge n. 95, convertito dalla legge n. 135 del 2012; si veda, in ultimo, circolare n. 10 del 2015 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

⁷⁸ Art. 49 del decreto-legge n. 66, convertito dalla legge n. 89 del 2014, che ha dato luogo al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 228056 del 26 agosto 2014, rettificato con decreto n. 100724 del 30 dicembre 2014; circolare n. 18 del 2014 del Ministero dell'economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.

Va nuovamente sottolineato il largo ricorso alle clausole d'invarianza e la complessità della normativa, con risvolti attuativi di non sempre agevole realizzazione e con relazioni tecniche spesso inadeguate, senza dettagli, non convincenti sotto il profilo della neutralità finanziaria, frequentemente a causa dell'insoddisfacente apporto delle Amministrazioni di merito, sulle quali incombe l'obbligo di predisporre il documento, spettando al Ministero dell'economia e delle finanze solo quello di effettuarne una verifica.

In molti casi, mancano gli approfondimenti necessari per la ricostruzione del percorso seguito per la quantificazione degli oneri, al fine di riscontrarne sostenibilità e ragionevolezza. Si rammenta, in proposito, che lo stesso obbligo di copertura ha acquisito nuova rilevanza, per garantire l'assoluta coerenza tra aspetti finanziari della nuova legislazione ordinaria e conseguibilità degli obiettivi di finanza pubblica fissati in sede programmatica, in conformità con l'ordinamento comunitario e i vincoli costituzionali. Si sottolinea, in proposito, che, anche prima della modifica costituzionale, l'ordinamento aveva sentito, fin dalla riforma contabile della legge n. 362 del 1988, l'esigenza di un processo deliberativo in materia finanziaria con elevato livello di attendibilità e affidabilità per l'impatto sui saldi a legislazione vigente.

Va notata, ancora, la coesistenza di una legislazione, da un lato, volta a superare la proliferazione delle gestioni fuori bilancio, per riportare in bilancio previsione e gestione degli stanziamenti, e, d'altro lato, una legislazione che ricorre spesso a tali forme *extra ordinem* di gestione delle risorse pubbliche. Il fenomeno incide su universalità, significatività e trasparenza del bilancio, con conseguenze anche sulle reali possibilità di controllo ai vari livelli. Il continuo ricorso alle gestioni fuori bilancio, infatti, da lungo tempo esclusivo per certi interventi (ad esempio, calamità naturali e taluni incentivi all'attività economica), pone in luce un'ulteriore discrasia: l'inadeguatezza delle ordinarie procedure alle esigenze di flessibilità che certi interventi richiedono. Sotto tale profilo, l'esercizio delle deleghe di cui agli articoli 40 e 42 della legge di contabilità potrebbe fornire una valida occasione per ammodernare i passaggi contabili, nell'ambito della riconduzione alla fisiologia della gestione di una massa notevole di risorse amministrate ora, sostanzialmente, in tesoreria. L'attuale situazione appare anomala anche rispetto al fondamentale principio dell'annualità, ribadito dal nuovo art. 81, che assume particolare rilevanza nella contabilità finanziaria, con il divieto generale di spostamento tra esercizi degli stanziamenti di bilancio. Infine, il proliferare delle gestioni fuori bilancio va valutato anche ai fini della coerenza con il principio dell'universalità del bilancio, anch'esso correlato con i principi costituzionali.

Si notano, poi, norme che incidono su precedenti disposizioni di risparmio di spesa, ritenute neutrali per il fatto che i risparmi non erano stati quantificati nelle relazioni tecniche di riferimento. Tale argomentazione non può essere condivisa, in quanto in molti casi la mancata attribuzione di risparmi nella norma originaria è operata solo per evitare eventuali problemi di gestione con la riduzione dello stanziamento, fermi restando gli effetti positivi sulla finanza pubblica; ne consegue che la successiva riduzione dei risparmi dovrebbe indurre ad ipotizzare peggioramenti dei "tendenziali", senza coperture. Anche da questo punto di vista, emerge l'importanza di una sempre più realistica costruzione dei saldi tendenziali, alla luce non solo dei principi di veridicità e di trasparenza, ma anche ai fini del raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, elevati, a partire dal 2014, a rango costituzionale.

Ancora, si aggrava il fenomeno del rinvio alla fase amministrativa per la definizione di aspetti finanziari di rilievo, talora rimettendo a tale sede particolari casi di

definizione dell'obbligo tributario e delle relative variazioni, ovvero la calibratura più precisa del sistema degli oneri e delle coperture: tutti compiti, in altre parole, di palese competenza dello strumento legislativo, come si evince anche dall'art. 23 della Costituzione. Va rimarcata, al riguardo, la profonda valenza anche istituzionale del progressivo spostarsi della definizione del vincolo finanziario dal livello di norma primaria *ex ante*, legato al momento della deliberazione parlamentare, all'*ex post*, che dovrebbe riguardare solo l'esecuzione e il monitoraggio della norma, non la decisione degli aspetti finanziari.

Non mancano, come in precedenza, utilizzi di fondi di parte capitale per finalità correnti, nonostante il divieto dalla legge di contabilità e l'equiparazione di fatto all'assenza di copertura finanziaria, con le relative conseguenze procedurali.

Altra discrasia appare la mancanza di clausole di salvaguardia in presenza di oneri solo valutati o stimati, ovvero l'indicazione di clausole non convincenti circa il profilo della sostenibilità. L'assenza di opportune clausole di salvaguardia caratterizza spesso norme tributarie⁷⁹, ritenute senza effetti negativi sul gettito, in quanto incentiverebbero i contribuenti al versamento di somme che altrimenti potrebbero non essere corrisposte. Trattandosi di valutazioni difficilmente verificabili *ex ante*, un atteggiamento prudentiale dovrebbe indurre a indicare una clausola di salvaguardia, cui far ricorso in caso di effetto non neutrale. Si osserva che, in sostanza, non si ritiene indispensabile la clausola di salvaguardia quando l'onere consiste in minori entrate, in quanto ogni disallineamento tra oneri e coperture potrebbe essere verificato solo negli esercizi successivi. Tale orientamento non appare prudentiale, tenuto conto dell'avvenuta elevazione a rango costituzionale degli obiettivi di finanza pubblica. La nuova legge quadro di contabilità dovrebbe disciplinare meglio la fatispecie prevedendo l'obbligatorietà della clausola di salvaguardia anche nel caso di minori entrate.

Va notato anche il fenomeno del crescente ricorso a clausole di salvaguardia centrate su maggiori entrate, indotto da difficoltà e ritardi nel complesso processo di revisione della spesa; sarebbe, invece, senza dubbio auspicabile un'azione più decisa in quest'ultima direzione.

Attenzione merita anche il caso di coperture di oneri correnti di carattere permanente a carico del fondo globale⁸⁰. In linea generale, la copertura sul fondo globale è la prima tra quelle consentite dalla legge di contabilità e appare opportuno farvi maggior ricorso, in quanto tale fondo funge da cerniera tra andamenti programmatici e tendenziali della legislazione. Occorre, tuttavia, considerare che il ricorso a tale copertura, per far fronte ad oneri correnti permanenti, esige particolare cautela, in relazione al rischio di irrigidimento della struttura del bilancio negli anni successivi, con conseguente attenuazione della flessibilità necessaria per future esigenze, rendendo più difficile il raggiungimento degli obiettivi della politica di bilancio, elevati ormai a rango costituzionale.

Particolare rilevanza riveste la fatispecie delle diverse modalità di contabilizzazione di alcune partite nella contabilità nazionale, rispetto a quelle della

⁷⁹ Si veda, ad esempio, l'art. 1 della legge 2 maggio 2014, n. 68, di conversione del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, recante disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche, in particolare la proroga dei termini in materia di definizione agevolata delle cartelle di pagamento di cui al comma 1, lettere c) e d).

⁸⁰ Si vedano, ad esempio, gli articoli 9, comma 2-quater, e 9-bis, comma 3, della legge n. 80, di conversione del decreto-legge n. 47 del 2014, recante misure urgenti per l'emergenza abitativa, per il mercato delle costruzioni e per Expo 2015.

competenza finanziaria⁸¹; in tali casi, è possibile stabilire la collocazione definitiva dell'onere come minore entrata o maggiore spesa soltanto dopo l'applicazione dei criteri SEC 2010 da parte di ISTAT e EUROSTAT, con la conseguenza che potrebbe risultare disapplicata la regola del tetto di spesa sancita dalla legge rinforzata⁸².

Altra anomalia mostrano le disposizioni con effetti sui bilanci di Enti pubblici, senza adeguate coperture, in forza della semplice affermazione di assenza di effetti negativi ovvero di considerazione nell'ambito delle dotazioni in essere, eventualmente rivedendo la composizione del bilancio. Si tratta di una modalità vietata dalla legge di contabilità, in coerenza con la stessa giurisprudenza costituzionale, che impone la copertura per le leggi che introducono oneri a carico di altri Enti pubblici.

Andrebbe, poi, attentamente valutata la piena sostenibilità delle coperture effettuate con la riduzione di stanziamenti per consumi intermedi, evitando il rischio di compromettere la funzionalità delle Amministrazioni ovvero effetti di "rimbalzo" negli anni successivi, creando i presupposti per il prodursi di nuovo debito sommerso. Per il suo carattere innovativo, un cenno particolare merita, in tale ambito, la riprogrammazione straordinaria delle spese correnti demandata al Ministero della difesa, per la copertura di parte degli oneri per le missioni internazionali⁸³: trattasi del primo utilizzo di una sorta di *spending review ad hoc*, senza ulteriori specificazioni.

Va segnalata anche la tendenza a modificare i contenuti dei documenti di finanza pubblica al di fuori di un quadro coerente e unitario, che accentua la disomogeneità dell'assetto ordinamentale complessivo. Sotto altro profilo, occorre ribadire l'esigenza di rappresentare gli effetti delle norme non solo sui saldi nominali, ma anche su quelli strutturali, allo scopo di salvaguardare gli obiettivi di rango costituzionale, come prevede la disciplina europea.

Di estrema delicatezza appare il ricorso a coperture con effetti indiretti, non solo per rispettare il dettato costituzionale, ma anche per l'incertezza delle quantificazioni, anche con riguardo alle clausole di salvaguardia. Analogo appare il fenomeno dell'ampliamento della concessione di garanzie dello Stato, senza tener conto dei possibili rischi di escussione⁸⁴, che potrebbe avere notevole impatto sulla finanza pubblica: si tratta di una decisione i cui contorni finanziari per lo più non sono noti in riferimento alla singola disposizione, nel senso che ne manca in qualche caso la quantificazione intesa come limite massimo, i cui riflessi sul bilancio dello Stato, almeno per la quota prevedibilmente esecutibile, dovrebbero essere coperti, non essendo

⁸¹ Si veda, ad esempio, l'art. 1 del decreto-legge n. 66, convertito dalla legge n. 89 del 2014, recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale. Deleghe al Governo per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa, nonché per l'adozione di un testo unico in materia di contabilità di Stato e di tesoreria.

⁸² Si riporta l'art. 5 della legge "rinforzata" n. 243 del 2012: "Art. 5 (Regole sulla spesa) 1. Il tasso annuo programmato di crescita della spesa delle Amministrazioni pubbliche, al netto delle poste indicate dalla normativa dell'Unione europea, non può essere superiore al tasso di riferimento calcolato in coerenza con la medesima normativa.

2. Al fine di assicurare il rispetto del tasso di crescita di cui al comma 1 e il conseguimento degli obiettivi programmatici, i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio indicano, per il triennio di riferimento, il livello della spesa delle Amministrazioni pubbliche.

3. Il Ministro dell'economia e delle finanze, avvalendosi della collaborazione delle Amministrazioni interessate, provvede al monitoraggio del rispetto del livello di cui al comma 2. Il Governo, qualora preveda il superamento di tale livello, trasmette una relazione alle Camere, evidenziando le eventuali misure correttive da adottare al fine di assicurare il conseguimento degli obiettivi programmatici".

⁸³ Art. 11, comma 1, lett. d), del decreto-legge n. 109, convertito dalla legge n. 141 del 2014.

⁸⁴ Si veda, ad esempio, l'art. 4, comma 8-bis, dal decreto-legge n. 133, convertito dalla legge n. 164.

sufficiente il mero rinvio agli appositi capitoli qualificati obbligatori, dimensionati in base alla legislazione vigente.

Sembra opportuna, infine, una riflessione sull'ampiezza della nozione di evento eccezionale, che consente di allontanarsi temporaneamente dall'equilibrio di bilancio, salvo l'obbligo del recupero al verificarsi delle condizioni normate dalla legge "rinforzata". In questo ambito, va considerata la coerenza tra gli effetti dei citati eventi eccezionali e l'obiettivo, egualmente costituzionalizzato, della sostenibilità del debito delle Pubbliche amministrazioni.

4. Prospettive di riforma

4.1. Struttura del bilancio e potenziamento della cassa

In vista dell'adeguamento della legge quadro di contabilità e finanza pubblica al nuovo assetto costituzionale, che ha recepito il principio del pareggio strutturale del bilancio pubblico, l'esercizio delle deleghe sul completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato e sul potenziamento del bilancio di cassa è stato ulteriormente rinviato al 31 dicembre 2015⁸⁵, tenendo anche conto dell'entrata in vigore, a decorrere dal 2016, del nuovo bilancio "sostanziale", che assorbe l'attuale legge di stabilità; alla fine del prossimo anno è slittato, invece, il termine per l'esercizio della delega per l'emanaione del testo unico di contabilità.

E' stata estesa fino al 2016 la facoltà, derogatoria delle norme contabili, di proporre nel disegno di legge di bilancio e nell'assestamento, per motivate esigenze, variazioni compensative alle dotazioni delle missioni, con divieto di passaggi dal conto capitale alla parte corrente e limitatamente alle spese rimodulabili⁸⁶.

Nell'ambito della delega per il completamento della revisione strutturale, la prevista articolazione del bilancio in "azioni" - aggregati da definire in modo che rappresentino in maniera più dettagliata le finalità dei programmi di spesa e sostituiscano, previa adeguata sperimentazione, gli attuali capitoli nella gestione e nella rendicontazione - aveva dato luogo a un esercizio, riferito al bilancio di previsione del 2014, che aveva individuato 713 azioni a fronte dei 2.680 capitoli attivi all'inizio dell'esercizio. Prosegue nell'anno in corso un nuovo riesame della struttura del bilancio per azioni per tenere conto delle riorganizzazioni intervenute e delle innovazioni normative; il risultato sarà la rappresentazione della legge di bilancio 2015 articolata per azioni. Il completamento delle attività preliminari e la presentazione di un disegno organico, condiviso dalle Amministrazioni e dalla Corte dei conti, si pongono ora come presupposti per avviare urgentemente la prevista necessaria sperimentazione, che implica, con ogni evidenza, un congruo periodo di affiancamento delle azioni ai capitoli, quali unità elementari della gestione.

Altro profilo rilevante concerne l'ottimale definizione del ruolo delle note integrative, connesso con la programmazione triennale di risorse e obiettivi, in sede di previsione, e degli indicatori di risultato, in sede consuntiva, in relazione allo specifico criterio direttivo della delega (art. 40, comma 2, lett. g); particolare attenzione va dedicata, al riguardo, al progetto sperimentale sulla riconciliazione tra ciclo delle *performances* e ciclo del bilancio, avviato dalla Ragioneria generale dello Stato, in collaborazione con Scuola superiore di economia e finanza e ANAC, che dovrebbe concludersi alla fine del 2015.

⁸⁵ Art. 1, comma 2, della legge n. 89, di conversione del decreto-legge n. 66 del 2014.

⁸⁶ Art. 10, comma 11, del decreto-legge n. 192 del 2014, convertito dalla legge n. 11 del 2015.

Non si manifestano, invece, iniziative su altri importanti criteri di delega, quali il bilancio di genere, il “tetto” alle spese, il riordino delle variazioni di bilancio, l’accorpamento dei Fondi di riserva e speciali, l’eliminazione delle contabilità speciali e delle gestioni fuori bilancio: tenendo conto della legge “rinforzata” n. 243 del 2012, che ha rafforzato la natura del “tetto” e ha disposto il rientro in bilancio delle gestioni *extra*⁸⁷; quest’ultima circostanza appare inspiegabile.

Quanto alla delega per il potenziamento del bilancio di cassa nell’ambito del doppio vincolo, basata sulla razionalizzazione di accertamenti, impegni e residui, sul raccordo tra autorizzazioni di cassa e tesoreria e sul piano dei pagamenti o cronoprogramma, una sostanziale attuazione è stata data solo a quest’ultimo criterio, con l’obbligo esteso a tutte le spese, l’ausilio di apposito applicativo informatico e la possibilità di variazioni compensative di sola cassa⁸⁸.

4.2. La banca dati unitaria

L’esigenza di riconsiderazione degli apparati informatici e telematici pubblici, ispirata a integrazione, scambio di informazioni, condivisione degli archivi e coordinamento, appare sempre più condizione indispensabile per la concreta attivazione della banca dati unitaria delle Amministrazioni pubbliche, la cui impostazione, sinora concepita dall’Amministrazione interessata, resta sostanzialmente subordinata alla concreta attuazione dell’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio nel comparto.

La Corte dei conti, invece, ha più volte e in varie sedi sottolineato che la volontà del legislatore prevedeva l’operatività immediata dell’infrastruttura, sulla base delle informazioni disponibili, non solo non legandola alla conclusione del processo di armonizzazione, oggetto di apposita delega con tempi necessariamente più lunghi, ma assumendone la specifica copertura degli oneri a regime nel triennio 2010-2012, ritenendola evidentemente essenziale per garantire le complessive finalità della riforma. L’impostazione assunta sembra aver prodotto, invece, un depotenziamento dell’intero disegno innovatore, nel momento in cui lo strumento dovrebbe essere valorizzato dall’assunzione a livello costituzionale dei vincoli europei.

Vanno, comunque, apprezzati i progressi compiuti nel 2014, con il completamento dei dati storici dei movimenti SICOGE e della registrazione dei funzionari delegati di contabilità ordinaria per i pagamenti telematici; l’acquisizione delle informazioni di fatturazione elettronica e di monitoraggio delle opere pubbliche; l’avvio del progetto relativo alla creazione di indicatori finanziari; l’acquisizione dei bilanci delle Regioni di fonte COPAFF; la modifica del cruscotto della spesa statale regionalizzata; l’entrata in esercizio del portale della banca dati, punto di accesso tecnologicamente evoluto attraverso il quale l’informazione presente viene resa accessibile ai primi utenti esterni: Commissioni bilancio della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica; Amministrazioni centrali; soggetti del monitoraggio opere pubbliche e, prossimamente, Corte dei conti, Presidenza del Consiglio, Guardia di Finanza, con cui sono in fase di definizione protocolli di intesa.

⁸⁷ Art. 5, comma 1 e art. 15, comma 8, della legge n. 243 del 2012.

⁸⁸ Art. 6, comma 11-*quater*, del decreto-legge n. 35, convertito dalla legge n. 64 del 2013 e circolare n. 28 del 2013 del Ministero dell’economia e delle finanze – Ragioneria generale dello Stato.