

della lotta all'evasione: si tratta infatti di una finalità che difficilmente può rappresentare un obiettivo delimitato a singoli esercizi.

Il Governo ha puntualizzato sulla questione in modo articolato. Da un lato, infatti, come si evince dalla documentazione depositata in Parlamento, l'Agenzia delle entrate ha fatto presente la sussistenza di una serie di fattori che consentono di non ritenere limitato temporalmente l'afflusso di risorse. Infatti, in sintesi, data l'assenza di anonimato, la normativa "è idonea a favorire la *compliance* futura" da parte del contribuente, che avrebbe così la possibilità di regolarizzare la propria posizione fiscale pregressa. Inoltre, "attraverso la gestione della procedura l'Amministrazione finanziaria acquisisce preziose informazioni circa il *modus operandi* nel settore degli illeciti fiscali internazionali con conseguente più efficace orientamento della futura attività di contrasto dei comportamenti illeciti". Andrebbero anche considerati in quest'ottica, sempre secondo la documentazione dell'Agenzia delle entrate, i risvolti penali della materia, sicché da un lato si favorisce la *disclosure* dell'evasione pregressa e dall'altro si è in presenza di "un forte elemento di dissuasione dal commettere le più gravi ed insidiose forme di evasione tributaria".

In merito, infine, ad eventuali effetti di minore entrata rispetto a quanto atteso dall'attività di accertamento fiscale (in riferimento a fenomeni di capitali in essere all'estero) ed i cui proventi siano stati già inclusi nelle previsioni a legislazione vigente (cd. "peso morto"), sempre dalla predetta documentazione si evince che, "sebbene sia innegabile che taluni dei contribuenti che sarebbero stati controllati nell'ambito dell'ordinaria attività di accertamento e nei confronti dei quali sarebbero state rilevate delle irregolarità, procederanno a regolarizzare la propria posizione, è altrettanto vero che l'assetto della procedura potrà indurre a presentare istanza di *disclosure* anche contribuenti che pur avendo commesso irregolarità, non sarebbero stati inclusi nei piani di controllo ordinari". Infine, è stato fatto presente che "la procedura comporta non solo il recupero della pregressa evasione riferita ai redditi che servirono per costituire i capitali occultati all'estero o che siano derivati dal loro utilizzo, ma ha anche come corollario la futura tassazione del rendimento delle attività finanziarie o patrimoniali oggetto della procedura": in tal modo, attraverso di essa "l'Amministrazione otterrà una serie di informazioni circa i canali di illecita

esportazione dei capitali redditi con conseguente maggiore efficacia dell'attività di controllo ed un significativo effetto di incremento dell'adempimento spontaneo" e "la *compliance* del contribuente sarà, inoltre, accentuata dall'introduzione della nuova figura del reato di riciclaggio".

A tali valutazioni, che assegnano dunque una dimensione non temporalmente limitata alle maggiori entrate in questione, si affiancano quelle del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, in base alle quali tali risorse, "a seguito dell'effettivo afflusso delle somme in questione al bilancio, ...verranno destinate a finalità che presentano la natura di *una tantum*, affinché non si determini un peggioramento del saldo strutturale di finanza pubblica". La conseguenza di una tale seconda impostazione dovrebbe tradursi dunque in utilizzi temporalmente delimitati.

Al riguardo, vanno considerati due elementi. Da un lato, in caso di maggiori entrate in termini di cassa, è del tutto ragionevole attendersi un profilo di risorse aggiuntive dall'orizzonte non temporalmente limitato, ma, d'altro lato, le dimensioni quantitative dell'impatto iniziale della normativa non sembrano poter risultare costanti nel tempo, se non per importi minori rispetto a quelli iniziali. Ciò comporta la conseguenza per cui è a questo effettivo profilo che andrebbero commisurati gli utilizzi, i quali non potrebbero dunque ragionevolmente risultare costanti nell'importo determinatosi negli esercizi iniziali per le entrate, ma dovrebbero presentare una certa flessibilità. Va considerato con attenzione se l'obiettivo della riduzione della pressione tributaria sia coerente con le descritte esigenze di flessibilità.

Tutto ciò presuppone anche che gli effetti di medio periodo continuino a poter essere enucleabili dal resto delle entrate, se essi sono destinati a costituire – come prevede la legge – la copertura di singole *tranche* di oneri. Sarebbe opportuno a tal riguardo un metodo di contabilizzazione che garantisca, anche per esigenze di controllo, tale forma di autonoma evidenziazione.

Presumibilmente, proprio per venir incontro a tali oggettive esigenze, la Commissione bilancio della Camera dei Deputati ha fornito, nel proprio parere espresso nel corso della prima lettura del provvedimento, un'interpretazione nel

senso di limitare ad utilizzi *una tantum* la devoluzione delle risorse “al fine di evitare un peggioramento del saldo strutturale di finanza pubblica”.

Circa poi il fatto che, ai sensi del successivo comma 8, è con un d.P.C.M. che si individua la finalità all'interno delle quattro previste (e prima descritte), si ricorda che si tratta, in alcuni casi, di modificare determinazioni legislative (come ad es. per le modulazioni di cui alla tabella E della legge di stabilità), mentre, in altri casi (come per la fissazione del carico tributario), di assumere determinazioni riservate allo strumento legislativo primario, anche se in materia numerosi sono ormai i precedenti di delegificazione, come più volte evidenziato e come ricordato nelle Considerazioni generali.

Può essere utile ricordare comunque che il citato decreto-legge n. 192 del 31 dicembre 2014, dettante proroga di termini previsti da disposizioni legislative, all'art. 10, comma 9, aggiunge un'ulteriore modalità di utilizzo delle risorse rivenienti dalla legge in esame, consistente nella sostituzione della clausola di salvaguardia del decreto-legge n. 102 del 2013, a suo tempo prevista per far fronte ad eventuali minori entrate rispetto alle previsioni connesse ad “effetti indiretti” (per la discussione al riguardo e l'avvenuto esercizio di tale clausola di salvaguardia, ora sostituita, si rinvia alla menzionata Relazione quadrimestrale relativa al periodo settembre-dicembre 2013 nonché al riepilogo della materia in riferimento alla legge di stabilità 2015, commi 697 e 698).

Per quanto concerne il secondo blocco di norme, in materia di personale, si tratta più in particolare di prevedere l'assunzione di funzionari da parte dell'Agenzia delle entrate, che, in base alla documentazione fornita, è stato chiarito riferirsi a 1.100 unità (art. 1, comma 9, lettera a)). E' previsto altresì il passaggio di personale tra le sezioni Dogane e Monopoli (art. 1, comma 9, lettera b)). Nel primo caso la copertura degli oneri è posta a carico del Fondo per gli interventi strutturali di politica economica, mentre nel secondo caso non si avrebbero oneri aggiuntivi in quanto si prevedrebbe solo un'ulteriore modalità d'impiego delle risorse già disponibili a legislazione vigente per finalità di reclutamento, pari, secondo la Relazione tecnica, a 12,7 milioni, a fronte di un onere teorico pari a 10,2 milioni.

Non risultano essere state fornite, nelle Relazioni tecniche presentate, le proiezioni finanziarie almeno decennali degli effetti della normativa, come statuito in caso di norme che riguardino assunzioni di personale.

Legge 23 dicembre 2014, n. 190, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)

Gli effetti della legge dal punto di vista finanziario

Va ricordato, in linea generale, che la legge di stabilità 2015 dà attuazione agli indirizzi delineati nella Nota di aggiornamento del DEF dello scorso settembre, così come corretti con la successiva Relazione di variazione del 28 ottobre, che ha rivisto gli obiettivi programmatici di finanza pubblica tenendo conto delle osservazioni della Commissione europea.

L'effetto netto della legge al termine della sessione, sulla base della Nota tecnico-illustrativa aggiornata del Governo, è stato pari ad un peggioramento dell'indebitamento netto per il primo anno (2015) per 5,8 miliardi. Nel 2016 viene confermato sostanzialmente il dato tendenziale, che invece migliora nel 2017 di quasi 6,9 miliardi. I corrispondenti effetti in termini di contabilità finanziaria differiscono, oltre che naturalmente per gli importi, anche per il segno, che risulta peggiorativo del saldo anche per il 2016, anziché risultare sostanzialmente neutrale come in riferimento alla contabilità nazionale.

Più in particolare, ai fini anche di un risvolto ordinamentale del quadro complessivo del ruolo esercitato dagli strumenti di sessione ed in particolare dalle singole componenti della legge di stabilità, può essere utile osservare che, nel primo anno (2015), all'aggravio di 6,7 miliardi determinato dalla legge del saldo di contabilità finanziaria si aggiunge il peggioramento delle previsioni di bilancio rispetto all'assestamento 2014, per 5,3 miliardi circa: il risultato è un maggior saldo netto da finanziare finale, quale risultato della sessione complessivamente considerata, per quasi 12 miliardi. Per il 2016 la legge di stabilità continua a peggiorare (per 2,8 miliardi circa) la previsione di bilancio, che risulta invece

migliorata rispetto alla previsione per il 2015 di quasi 31 miliardi: il risultato è un miglioramento di 28,1 miliardi circa, avuto riguardo al bilancio integrato rispetto alla previsione per il 2015. Idem per il 2017, quando al miglioramento a legislazione vigente di quasi 10,2 miliardi (rispetto alla previsione 2016) si aggiunge quello di 1,8 miliardi di cui alla legge di stabilità: ciò però non consente di invertire il segno del saldo, che rimane negativo per 13,5 miliardi (sempre come previsione al lordo della manovra e considerato anche il bilancio) per il 2017.

Tali dati consentono di analizzare il ruolo, in termini di contabilità finanziaria, svolto dalle varie componenti della legge di stabilità, coerentemente al tipo di analisi prospettato negli anni più recenti. Per il primo anno (2015), nell'ambito di un impatto netto della legge di stabilità complessivamente di entità vicina a quella derivante dal bilancio a legislazione vigente, il peso dell'articolato è pari all'86 per cento circa nel determinare il descritto peggioramento di 6,7 miliardi.

Per il 2016, invece, nell'ambito di un deciso ridimensionamento dell'impatto netto della legge di stabilità nel suo complesso, il descritto risultato del provvedimento (nel senso del peggioramento del saldo per 2,8 miliardi circa) è dovuto esclusivamente alla rimodulazione (nel senso del rifinanziamento) delle spese di investimento pluriennale, il cui effetto è persino superiore a quello complessivo del provvedimento, con l'articolato che funge essenzialmente da ammortizzatore (apportando un miglioramento di 0,8 miliardi circa).

Per il 2017, nell'ambito del descritto effetto riduttivo sui saldi della legge di stabilità, l'articolato reperisce un volume di risorse che riesce sia a finanziare la maggiore spesa pluriennale di parte capitale sia a migliorare (nel senso della riduzione) il saldo complessivo.

L'articolato dunque determina, per importi molto elevati, l'effetto peggiorativo complessivo sul saldo da parte della legge nel primo anno e quello riduttivo nel terzo anno, con le distinzioni descritte, mentre la manovra sulle spese pluriennali d'investimento fornisce un limitato contributo al descritto carattere peggiorativo il primo anno e accentua tale carattere negli anni successivi, quando si ha invece un effetto netto della legge di tipo riduttivo (in virtù dell'articolato).

In termini di contabilità nazionale i risultati sono sostanzialmente confermati nella distribuzione delle funzioni, nel senso che, per il primo anno, è quasi totale il peso dell'articolato sul segno complessivo peggiorativo sul saldo da parte della legge (95 per cento circa) e, per il terzo anno, l'effetto peggiorativo dei rifinanziamenti è più che controbilanciato da quello riduttivo dell'articolato.

Si delinea così una tendenza, in parte confermativa di andamenti precedenti, secondo cui la legge di stabilità produce effetti quasi esclusivamente con le due componenti di cui all'articolato e alle rimodulazioni della spesa in conto capitale. Il peggioramento dei saldi, quando consentito dagli obiettivi programmatici, trova realizzazione utilizzando lo strumento delle modulazioni sin dal primo anno, mentre il miglioramento viene realizzato mediante la manovra sul piano normativo. Fa eccezione il 2015, per il quale esercizio è l'articolato a determinare maggiormente l'effetto peggiorativo dei saldi. Ciò indirettamente mette in luce lo scarso rilievo dei fondi speciali – al di là del vincolo quantitativo – dal momento che si preferisce approvare direttamente la norma onerosa, anziché ricorrere al “doppio passaggio” della copertura sul fondo speciale: si tratta di un risvolto di tipo ordinamentale che andrebbe considerato nella futura riformulazione della legge di contabilità ordinaria.

Per gli approfondimenti con riguardo ai saldi di contabilità nazionale e alla relativa composizione si fa rinvio al “Rapporto sulle prospettive di finanza pubblica dopo la legge di stabilità per il 2015”, approvato dalla Corte contestualmente alla presente Relazione.

Aspetti ordinamentali della legge nel suo complesso

Dall'esperienza della sessione di bilancio per il 2015 trova conferma quanto già rilevato in riferimento alla precedente legge di stabilità, ossia che è possibile sviluppare alcune considerazioni avuto riguardo alla coerenza tra strumenti ed ordinamento. Incidentalmente, merita di essere segnalato che la legge, in quanto approvata con le tecniche dei “maxiemendamenti” nei vari passaggi parlamentari con contestuale apposizione della questione di fiducia, consta di un solo articolo con 735 commi, il che ne rende particolarmente disagiata la lettura, come negli anni precedenti.

a) Il ruolo della legge dal punto di vista finanziario

La descritta configurazione quantitativa del provvedimento – ossia di peggioramento dei saldi almeno per il primo anno (per gli anni successivi l'esito dipende dalla contabilità di riferimento) - appare particolarmente significativa ai fini della conferma, ormai, del mutamento in atto della funzione svolta da tale strumento normativo. La legge di stabilità, per come risulta disegnata dalla legge di contabilità n. 196 del 2009, rappresenta il veicolo per dar corso alle manovre di rientro (nel senso della riduzione dei saldi tendenziali). L'esperienza della XVII legislatura sta confermando invece che, in accordo con gli obiettivi programmatici, con tale strumento viene attuata una politica di peggioramento dei saldi tendenziali, come si desume dal descritto effetto contabile dei saldi.

Questa torsione tra la funzione assegnata a tale strumento dalla legge di contabilità e il segno della singola legge di stabilità costituisce un'ulteriore conferma di quanto da tempo sostenuto in riferimento all'opportunità di una riforma della legge di contabilità come ulteriore passaggio normativo dopo la riforma costituzionale del 2012 e la relativa legge di attuazione (cd. "rinforzata" n. 243 del 2012).

Una volta fissato infatti, con il nuovo art. 81 Cost., un vincolo in termini di equilibrio strutturale (primo comma), è stata conseguenzialmente statuita la possibilità di ricorrere all'indebitamento al verificarsi di determinate condizioni (secondo comma). La citata legge "rinforzata" n. 243, nel fornire una regolamentazione più di dettaglio a tali principi, ha individuato più in particolare quegli "eventi eccezionali" che consentono una temporanea deviazione rispetto all'obiettivo dell'equilibrio. Tali fattori sono da intendersi come periodi di grave recessione economica ovvero eventi straordinari al di fuori del controllo dello Stato. E' stata altresì prevista la possibilità di tener conto dei riflessi finanziari delle riforme strutturali con un impatto significativo sulla sostenibilità delle finanze pubbliche attraverso, essenzialmente, un incremento non temporaneo del pil: facoltà di cui il Governo si è avvalso nella Nota di aggiornamento del settembre 2014 (va ricordato al riguardo che, sulla base della decisione della Commissione europea del 13

gennaio u.s. si è decisa inoltre l'esclusione dai saldi-obiettivo di una serie di partite, come quelle legate ai versamenti per il Fondo strategico per gli investimenti e per il cofinanziamento per l'accesso ai fondi strutturali; si è altresì decisa una diversa interpretazione di alcuni "fattori rilevanti" in essere).

Tale evoluzione della cornice istituzionale comunitaria ed interna, a livello sia costituzionale che di legge rinforzata, ha posto le basi dunque perché la legge di stabilità possa peggiorare, a determinate condizioni, i saldi tendenziali, come in effetti è avvenuto. E' pertanto radicalmente diverso il quadro di fondo entro cui si colloca ora tale strumento, quadro profondamente modificato dunque rispetto a quello del 2009, quando la legge di stabilità venne ridisegnata proprio perdendo quella funzione di sviluppo quale era stata ad essa conferita in precedenza, per assumere quindi solo una funzione di riduzione dei saldi. Tale complesso di considerazioni costituisce un ulteriore motivo - si ribadisce - per ritenere indifferibile l'esigenza di un adeguamento dell'ordinamento contabile ordinario.

b) L'obbligo di copertura degli oneri correnti

Un'altra conseguenza di tale modifica di scenario la si può cogliere in ordine al più limitato problema della copertura degli oneri correnti della legge di stabilità. Come già si era avuto modo di far presente nella Relazione quadrimestrale riferita alla precedente sessione di bilancio, fino all'entrata in vigore, per la parte qui esaminata, della legge di bilancio unificata (2016) - per la quale formalmente non è contemplato tale obbligo da parte della legge cd. "rinforzata" -, il relativo assolvimento non può non essere collocato all'interno del mutato quadro ordinamentale, prima sommariamente descritto. Tenendo dunque conto del principio, ribadito dalla legge "rinforzata", di coerenza (anche in termini nominali) tra saldo del bilancio unificato e documenti programmatici, si sarebbe potuto considerare come correttamente assolto l'obbligo di copertura degli oneri correnti anche in caso di eccedenza degli oneri sulle coperture (essendo consentito un saldo nominale complessivo di segno negativo), in presenza di manovre peggiorative dei "tendenziali" in quanto contemplato (ed assentito) dal nuovo quadro di regole comunitario ed interno, di rango costituzionale e subcostituzionale. Ciò sempre per

tener conto dell'evoluzione del contesto normativo ed interpretativo entro il quale vanno considerati istituti che nel frattempo conservano la propria validità formale come quello qui in esame.

L'ipotesi si è puntualmente verificata nella sessione di bilancio 2015, che si colloca, da questo punto di vista, in una situazione di transizione in vista dell'entrata in vigore del nuovo assetto del bilancio unificato per il 2016. Infatti, come si desume dal prospetto di copertura allegato alla legge di stabilità, all'interno di un contesto più ampio di temporanea deviazione dall'obiettivo di medio periodo per il verificarsi di "eventi eccezionali" (come certificato dall'apposita Relazione governativa del 30 settembre), le coperture correnti risultano di importo inferiore rispetto agli oneri correnti (la legge di stabilità prevede anche il comma 732 a suggello normativo di tale situazione).

Si tratta di uno stato di fatto che, per i motivi esplicitati e considerato il quadro evolutivo entro cui si colloca per il 2015 l'obbligo di copertura in esame, è da ritenersi ragionevole, reputandosi, per i motivi indicati, tale obbligo di copertura assorbito in quello di coerenza del risultato della sessione di bilancio rispetto agli obiettivi programmatici. Le pronunzie in Parlamento sul punto hanno confermato tale orientamento positivo.

Sul piano ordinamentale, si segnala la particolarità, peraltro nei fatti obbligata, per cui tali pronunzie sono state espresse in riferimento ad un testo del disegno di legge di stabilità che non poteva ancora incorporare le successive modifiche necessarie per dar seguito alla citata Relazione di variazione della Nota di aggiornamento. Ciò in quanto, per aprire la sessione di bilancio, occorre che siano stati espressi i prescritti pareri dei Presidenti delle Camere.

c) Funzione e contenuti rispetto all'ordinamento contabile

Circa la funzione svolta dal punto di vista ordinamentale da parte della legge di stabilità per il 2015 in riferimento al suo contenuto complessivo, va rilevato positivamente che non si sono verificati fenomeni di anticipo e raggruppamento della manovra in strumenti legislativi d'urgenza approvati prima della sessione di bilancio. Nel recente passato, come attesta l'esperienza della XVI Legislatura, sia pure per motivi di tempestività d'intervento dovuti alle crisi che si sono manifestate in quegli anni, si era infatti determinato un sostanziale svuotamento della portata della legge di stabilità (prima "legge finanziaria"). La riassunzione ora di un ruolo di rilievo da parte di tale strumento (a prescindere dalla questione già discussa del segno del relativo effetto contabile) ha permesso di superare l'anomalia di una legge di chiusura della sessione di bilancio tale da svolgere però una funzione di mera redistribuzione di risorse all'interno di saldi fissati in precedenza con le modalità e per le motivazioni descritte.

Altro profilo che si può riproporre è che, dal punto di vista della distribuzione temporale della manovra di cui alla legge in esame, emerge (anche da quanto fin qui considerato) l'altrettanto positivo fenomeno secondo cui non si assiste più ad una legge di stabilità calibrata su una dimensione essenzialmente di breve periodo, con una concentrazione di effetti, quindi, riferita per lo più nel primo anno del triennio di riferimento. Infatti, per gli anni successivi al primo, la legge di stabilità per il 2015 si conferma quale strumento rilevante ai fini della manovra di finanza pubblica anche in un'ottica di medio periodo, in quanto tale da fungere da strumento per riscrivere nell'obiettivo di medio termine assegnato al Paese il percorso della finanza pubblica. Ciò naturalmente va valutato considerando la riprogrammabilità dei saldi negli anni a venire.

Sotto un'altra angolazione, in riferimento al tema del rispetto dei contenuti di dettaglio assegnati alla legge di stabilità dalla legge di contabilità, la accentuata – e reiterata – eterogeneità delle norme presenti nel provvedimento continua a rappresentare un'anomalia sul piano istituzionale, come già segnalato negli anni più recenti. Nonostante i consueti stralci iniziali dal disegno di legge presentato dal Governo operati nelle citate pronunce dei Presidenti dei due rami del Parlamento, il

testo approvato contiene un numero consistente di norme di dubbia coerenza con i divieti di contenuto circa materie prive di effetti finanziari netti o contenenti interventi microsettoriali e localistici.

Tra l'altro, va ribadito, in chiave prospettica, che la citata legge rinforzata n. 243 del 2012 ha sostanzialmente confermato, per la futura legge di bilancio unificata (prima sezione), il quadro dei divieti contenutistici attualmente previsti per la legge di stabilità. Tale trasposizione è avvenuta forse in maniera tralasciata, come è stato già osservato dalla Corte, senza considerare il ruolo particolare della legge rinforzata, almeno per la parte in cui essa dà attuazione ad un espresso richiamo contenuto dell'art. 81 Cost., sesto comma, quale è il caso in esame (contenuto della legge di bilancio).

Ciò potrebbe comportare il problema delle conseguenze della violazione di tale quadro di regole. La questione è resa più complessa dal fatto che in tutte le leggi di stabilità sinora approvate si riscontrano norme la cui collocazione in tale sede non sarebbe ammessa.

Va ribadito, infine, quanto osservato in occasione della precedente legge di stabilità, ossia la mancata regolamentazione - a seguito essenzialmente del fatto che non è stata aggiornata la legge ordinaria di contabilità - del nuovo atto del Governo costituito dal Documento programmatico di bilancio, introdotto nel 2013, nonché della disciplina delle conseguenze, sulla sessione di bilancio, delle osservazioni della Commissione europea. Come già accennato, con l'avvenuta presentazione di una Relazione di variazione della Nota di aggiornamento il 28 ottobre, il problema al momento ha trovato una soluzione in via di fatto, al di fuori quindi di una cornice normativa.

Aspetti ordinamentali e di copertura riferiti ad alcune norme o a gruppi di norme

Vengono qui in rilievo alcune norme che, in linea generale, presentano aspetti ordinamentali (avuto riguardo al sistema della contabilità pubblica) ovvero recano effetti finanziari quantificati in Relazione tecnica.

I commi 107 e 108 si segnalano per il fatto, il primo, di aver correttamente predisposto la copertura finanziaria della legge n. 183, prima esaminata, in materia

di modifiche alla disciplina del lavoro (cd. *Job Act*), e, il secondo, per le particolarità con cui è stata a sua volta finanziato il relativo onere. Si tratta del ricorso alla possibilità di riassegnare in conto spesa i proventi dei residui riaccertati sulla base del decreto-legge n. 66 del 24 aprile 2014, art. 49, comma 2, in riferimento ai residui passivi iscritti in bilancio (lettera a), ai residui non più esigibili (lettera b) e ai residui passivi relativi a trasferimenti e/o compartecipazioni statutarie agli enti territoriali (lettera d), per gli importi indicati nella norma stessa. Si può notare al riguardo che sarebbe stato utile, all'atto dell'utilizzo della riassegnazione, disporre di un quadro complessivo dell'attuazione complessiva dell'art. 49 in questione: ciò tanto più che tale forma di copertura sembra trovare conferma in altri casi. Si ricorda altresì che la citata lettera d) demanda alla legge di bilancio il compito di assegnare i proventi ad appositi fondi da destinare agli enti territoriali in relazione ai residui eliminati, enti il cui concorso è previsto dalla norma stessa per effettuare le operazioni di rilevazione previste dei residui.

Le medesime considerazioni possono essere svolte in riferimento ai commi 202 e 203, che stanziavano risorse (il primo) per la promozione del *made in Italy* e provvedono alla copertura (il secondo) con le medesime risorse prima citate e derivanti dai riaccertamenti di residui, sia pure con esclusione di quelli di cui alla lettera d), che invece costituiscono la copertura del fondo di cui al comma 541 (contributo alle Regioni per operazioni di indebitamento), per il quale valgono pertanto le medesime riflessioni relative al comma 108.

Sul piano dell'attuazione delle deleghe in materia di ristrutturazione del bilancio dello Stato e dell'unificazione tra legge di bilancio e legge di stabilità prevista dall'art. 15 della menzionata legge cd. "rinforzata" n. 243 del 2012, si segnala che il comma 188 stanziava risorse per la copertura dei conseguenti oneri di carattere informatico e in riferimento alle strutture. Come si desume dalla Relazione tecnica, tra i fattori di costo sono da annoverare l'introduzione di una nuova unità di riferimento per la gestione e la modifica degli attributi classificatori del bilancio, nonché l'introduzione di un nuovo piano dei conti integrato, nell'intesa che rifacimenti di così ampia portata non possono che essere realizzati in un arco di tempo pluriennale.

Il comma 282 provvede poi alla copertura degli oneri in termini di ~~saldo netto~~ da finanziare a favore di Poste italiane Spa derivanti dall'attuazione della ~~sentenza~~ del tribunale dell'Unione europea del 13 settembre 2013 in materia di aiuti di Stato, (anche) utilizzando una parte delle risorse di cui al decreto-legge n. 35 del 2013, in materia di pagamento dei debiti arretrati delle pubbliche amministrazioni. Tali risorse trovavano copertura mediante emissione di debito aggiuntivo, per importi successivamente incrementati con due provvedimenti legislativi. La circostanza da ricordare è che, come già segnalato, la genesi del provvedimento andava ricondotta al riconoscimento, a livello comunitario, della necessità di un risanamento di bilancio differenziato e favorevole alla crescita nonché della possibilità di usare, per i Paesi che si trovano nel cosiddetto braccio preventivo del Patto di stabilità e crescita, margini di flessibilità per azioni di sostegno allo sviluppo e alla lotta alla disoccupazione. Tra i filoni individuati per rendere nel frattempo operativa questa flessibilità vi era proprio la possibilità di procedere al pagamento di quello *stock* di debiti commerciali della pubblica amministrazione nei confronti delle aziende quale si è accumulato nel corso degli anni e che sarebbe rientrato tra quei fattori significativi che, in base al Patto di stabilità e crescita, devono essere tenuti in considerazione in sede di valutazione della conformità dei risultati di bilancio rispetto ai criteri relativi al *deficit* e al debito del Patto stesso, alla luce del presumibile effetto di incremento del pil. Ciò ha consentito di considerare aderente al quadro normativo in vigore il decreto-legge n. 35, nonostante che la relativa modalità di copertura consistesse formalmente nel ricorso al debito. Analoghe osservazioni possono essere svolte in riferimento ai commi 692 e 693, che differiscono al 2015 il termine di versamento dell'IMU sui terreni montani.

Va menzionata poi la clausola di salvaguardia di cui al comma 336, mediante riduzione degli stanziamenti rimodulabili per l'acquisto di beni e servizi nello stato di previsione del Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, in riferimento ai risparmi di cui al comma 334, in tema di modifica dei criteri alla base della determinazione dell'organico di diritto del personale ATA per le istituzioni scolastiche statali. Va notato al riguardo che sarebbe stato preferibile circostanziare

la sostenibilità di tale clausola, relativa ad un Ministero che presenta una struttura di spesa abbastanza rigida.

Una menzione va effettuata anche per il comma 384, che reca una copertura consistente nell'ulteriore riduzione della quantità di gasolio agevolato, senza però un'indicazione, nella Relazione tecnica, dei motivi sottostanti alla stima di maggior gettito preventivata. Ciò anche in quanto, come dimostra ad esempio la legge n. 161, prima esaminata, vi sono più casi di ricorso a tale forma di copertura: su ciò si fa rinvio alle Considerazioni generali.

Il comma 407 si segnala per l'anticipo all'esercizio 2016 dell'entrata in vigore del principio del pareggio di bilancio per le regioni e province di cui alla citata legge cd. "rinforzata" n. 243 del 2012 e, tra l'altro, per la fissazione del principio circa la possibilità di dare copertura agli investimenti di tali enti con l'utilizzo dell'avanzo corrente di competenza.

Il comma 652 incrementa il Fondo per la riduzione della pressione fiscale previsto dalla legge di stabilità per il 2014, disponendo che tali importi sono accantonati e resi indisponibili e possono essere utilizzati nella misura delle somme effettivamente incassate per la parte eccedente l'importo di 350 milioni: sugli aspetti ordinamentali e contabili della materia si rinvia a quanto già segnalato nella Relazione quadrimestrale relativa al periodo settembre-dicembre 2013 in riferimento alla legge di stabilità per il 2014, nonché in quella relativa al primo quadrimestre 2014 in riferimento alla legge-delega in materia tributaria (n. 23), che reinterviene sulla materia. Va segnalato comunque che il comma 716 provvede invece a ridurre il medesimo fondo in via permanente.

Si segnalano altresì i due commi 697 e 698, di cui il primo è inteso a disaccantonare i fondi impegnati come clausola di salvaguardia prevista dal citato decreto-legge n. 35 del 2013 a fronte della copertura con gli effetti indiretti in conto IVA degli interessi corrispondenti all'accensione del nuovo debito: la clausola consisteva nella indisponibilità di spese dei ministeri che, ora, con il comma 698 vengono parzialmente devolute a beneficio dei saldi per compensare il minor effetto indiretto connesso al secondo rifinanziamento con il decreto-legge n. 66 del 2014 degli

interventi iniziati con il decreto-legge n. 35 citato sotto forma di anticipazioni di liquidità.

Si ricorda che la previsione di copertura con effetti indiretti per il primo rifinanziamento di tale intervento, disposto dal decreto-legge n. 102 del 31 agosto del 2013, si rivelò insufficiente, come testimonia l'avvenuto esercizio già nel 2013 della clausola di salvaguardia, a sua volta sostituita *ex post* dal già citato decreto-legge n. 192 del 31 dicembre 2014 (cd. "proroga termini"), in corso di conversione. In riferimento al secondo rifinanziamento, disposto dal titolo III del parimenti già citato decreto-legge n. 66 del 2014, dell'intervento per il pagamento dei debiti delle pubbliche amministrazioni, la Relazione tecnica al comma 698 qui in esame certifica che, a fronte di 650 milioni previsti in termini di effetti indiretti in conto versamenti IVA, ne sono stati realizzati 240 milioni per il 2014, il che crea un onere che viene rifinanziato disimpegnando gli accantonamenti previsti dal decreto-legge n. 35, come descritto.

Il fatto che in due casi su tre si siano realizzati effetti indiretti notevolmente inferiori a quanto preventivato e il susseguirsi di modifiche normative in materia, anche in sostituzione di clausole di salvaguardia esercitate, non possono che indurre a ribadire la cautela estrema da raccomandare nel ricorrere a tali forme di valutazione dell'onere netto (ovvero della relativa copertura). Vanno considerate infatti le numerose variabili in gioco e in ordine ai cui effetti non vengono sempre fornite - anche perché forse non risulta in parte ragionevolmente fattibile *ex ante* - stime adeguate né di dettaglio né dotate di sufficiente attendibilità.

Il comma 699 finanzia poi spese per le emergenze nazionali e per la garanzia delle supplenze scolastiche con la riduzione di autorizzazioni di spesa in materia di personale e, in parte, con entrate al momento non riassegnate alla spesa e che sono pertanto allo scopo acquisite a bilancio: ciò ripropone il tema, già esaminato anche nelle Considerazioni generali, della sussistenza di partite sospese, in attesa di contabilizzazione circa la destinazione.

Il comma 700 istituisce un'apposita contabilità speciale per la reiscrizione dei residui riaccertati, di cui al richiamato art. 45 (ristrutturazione del debito regionale) del decreto-legge n.66 del 2014: non si può che ricordare quanto già sottolineato più

volte, ossia che, da ultimo, la richiamata legge cd. “rinforzata” n. 243 del 2012, all’art. 15, comma 8, prevede che con legge dello Stato è disciplinato il progressivo superamento delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria e la conseguente riconduzione delle relative risorse finanziarie al bilancio dello Stato. Con il comma in esame si esprime dunque una tendenza difforme rispetto a tale orientamento (più volte raccomandato dalla Corte), attuativo peraltro di quel principio di universalità del bilancio richiamato nella legge di contabilità in quanto attuativo dell’art. 81 Cost..

Una segnalazione va effettuata anche per i commi 718-719, volti a prevedere aumenti dell’aliquota IVA come clausola di salvaguardia per i saldi futuri. Viene qui in rilievo la lettera c) del primo comma, per il fatto di demandare ad un provvedimento del direttore dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli la determinazione dell’accisa sui carburanti al fine di ottenere un determinato gettito fissato in norme: al riguardo, a parte il non secondario profilo relativo alla non convincente dimostrazione dell’effettiva acquisibilità delle risorse preventivate, più volte si è fatta presente l’anomalia della fissazione di un’aliquota fiscale mediante un atto amministrativo, come più volte ricordato e segnalato nelle Considerazioni generali.

Ancor più generico è il secondo dei due commi (719), in base al quale le misure del comma precedente (e quindi anche la determinazione delle nuove aliquote IVA) possono essere sostituite da provvedimenti normativi che forniscano eguale gettito o equivalente ammontare di risorse mediante riduzione della spesa. Si conferisce in tal modo all’autorità amministrativa la competenza a reperire in via subprimaria volumi importanti di risorse, già acquisite ai saldi, peraltro. Si tratta di determinazioni che, nello spirito e nella lettera dell’ordinamento in vigore, vanno invece riservate allo strumento legislativo primario.

Come indicato già per la legge di stabilità per il 2014, con una tale tecnica legislativa (di ricorso per importi rilevanti a clausole di salvaguardia) si assiste di fatto, dal punto di vista ordinamentale, *mutatis mutandis*, ad una sorta di riedizione di uno strumento contabile – quello dei fondi speciali negativi – da tempo soppresso per una serie di motivi (tra cui la particolare complessità dei relativi meccanismi