



Emergenza finanziaria e principio dell'affidamento; Gli effetti di spesa delle sentenze della Corte costituzionale. Le norme di contabilità pubblica attuative dei principi costituzionali: Regole di cui all'art. 17 della legge n. 196 del 2009 in tema di copertura; Relazione tecnica; Copertura e avanzo di amministrazione; Le coperture finanziarie degli oneri: La copertura di nuovi o maggiori oneri con ricorso a Fondi obbligatori di spesa; Copertura di nuovi oneri anticipazioni di cassa; Mezzi di copertura: maggiori entrate; Avanzo di amministrazione; Fondi di riserva spese impreviste; Indebitamento degli enti territoriali; Spese di organizzazione; Oneri pluriennali; Controllo della Corte dei conti: Equilibrio di bilancio e rispetto degli obblighi comunitari; Il controllo di legalità – regolarità della Corte dei conti; Corte dei conti e giudizio di parificazione; Le Relazioni della Corte dei conti sulla copertura finanziaria delle leggi regionali di spesa; La verifica delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti sui bilanci preventivi (annuali e pluriennali) e sui rendiconti consuntivi delle Regioni.

A) Novità ordinamentali ed esigenza di aggiornamento della vigente legge di contabilità pubblica

Pur dopo l'entrata in vigore del nuovo assetto costituzionale di cui alla legge n. 1 del 2012 e della connessa legge rinforzata n. 243 del 2012, permane inattuato l'adeguamento della legge ordinaria di contabilità, segnatamente per i profili concernenti l'assetto delle coperture finanziarie delle leggi ordinarie.

Documenti di finanza pubblica

Le modifiche dei contenuti dei documenti di finanza pubblica, operanti al di fuori di un quadro coerente ed unitario, quale può essere costituito dalla legge di contabilità, determinano disomogeneità del quadro ordinamentale complessivo in essere.

Interventi effettuati con leggi di natura non ordinamentale, incidenti sugli strumenti – legislativi e non – di programmazione economica in essere a legislazione vigente, alterano l'ordinato svolgersi delle funzioni tipiche che l'ordinamento contabile assegna a tale veicolo normativo.



Saldi di bilancio

La formulazione delle leggi di spesa esige il riferimento, a dimostrazione della sussistenza delle coperture, alle diverse tipologie di saldi di bilancio fissati come obiettivi in Costituzione, ivi inclusi quelli di ordine “strutturale”; sicché per tutte le leggi, e non solo per quelle più rilevanti sul piano quantitativo, è necessaria la rappresentazione dell’impatto complessivo della singola previsione non solo sui saldi nominali, ma anche sul saldo strutturale.

Le tecniche di contabilizzazione delle singole poste di bilancio in relazione ai diversi saldi di finanza pubblica rispondono all’esigenza del rispetto di quei limiti di spesa, ora a rilevanza rafforzata, in quanto sussunti in Costituzione; ciò, anche in considerazione delle implicazioni connesse al possibile verificarsi, in caso di rilevati scostamenti da obbiettivi di saldo, di obblighi di recupero.

La cd. “copertura a debito”: i profili procedurali

In attuazione delle cd. “coperture a debito”, si riscontra, sul piano procedurale, l’iter della previa deliberazione dell’incremento dei saldi con compensazione con nuovo debito, con ciò rideterminandosi gli obiettivi fissati con la Nota di aggiornamento e ricomponendo il quadro macroeconomico con le relative interrelazioni sulla finanza pubblica; trattasi di modifica ordinamentale che esige una adeguata sistemazione nella nuova legge di contabilità da varare in relazione all’entrata in vigore, a partire dal 2014, delle leggi costituzionale n. 1 del 2012 e cd. “rinforzata” n. 243, sempre del 2012, così dando compiuta attuazione alla nuova normativa europea nel frattempo intervenuta in materia di procedure per i disavanzi eccessivi, omogeneizzando i calendari di bilancio degli Stati membri e i requisiti comuni per i quadri di bilancio nazionali, all’interno di un nuovo quadro di *governance* europeo.

In tema di “coperture a debito”, il legislatore è chiamato a compiere un’opera di razionalizzazione e di sistemazione delle varie ipotesi consentite, tenuto conto del fatto che l’ordinamento interno in vigore a partire dal 2014 (a livello sia costituzionale che



di legge rinforzata) consente la possibilità di uno scostamento del saldo strutturale dall'obiettivo programmatico (e quindi del ricorso all'indebitamento) nell'alveo della fattispecie costituita dall'evento eccezionale, che comprende sia i periodi di grave recessione economica sia gli eventi straordinari al di fuori del controllo dello Stato; dal che consegue l'esigenza di una riconfigurazione del quadro delle coperture finanziarie ammissibili per le leggi ordinarie tale da definire il rapporto che intercorre tra ipotesi, quali i "margini di flessibilità" e i "fattori significativi", operanti nell'ordinamento comunitario, e il concetto di evento eccezionale.

Evento eccezionale e regime delle coperture finanziarie

Alla luce del mutato quadro costituzionale, occorre definire la nozione di "evento eccezionale" evocata dal secondo comma del nuovo art. 81 Cost. quale possibilità per lo Stato di allontanarsi temporaneamente dall'equilibrio di bilancio, salvo l'obbligo del recupero al verificarsi delle condizioni normate dalla legge cd. "rinforzata" (che comunque a sua volta fa rinvio alle prescrizioni della normativa comunitaria) e sempre che non si tratti di riforme strutturali destinate a recuperare il vincolo nel medio periodo.

Il nuovo combinato disposto tra il primo e il secondo comma dell'art. 81 Cost., esige, a fini sistematici, la definizione di ciò che si intenda per "evento eccezionale" (alla luce del relativo presupposto consistente nell'avvenuta cristallizzazione in Costituzione di obiettivi di finanza pubblica impostati in termini di saldi strutturali), in quanto il ricorrere di tali fattispecie legittima il ricorso al debito come copertura anche per leggi ordinarie, salvo l'obbligo del rientro.

Merita approfondimento definitorio il rapporto tra gli effetti dei cd. "eventi eccezionali" e l'obiettivo — egualmente costituzionalizzato con il primo comma del nuovo art. 97 Cost. — della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni, che non implica solo vincoli di medio-lungo periodo.

Il tema definitorio degli effetti degli "eventi eccezionali", che consente di deviare temporaneamente dal sentiero di convergenza verso l'Obiettivo di Medio Periodo, è



contiguo rispetto all'altro in base al quale è possibile fissare obiettivi in termini tali da poter tener conto dei riflessi finanziari delle riforme strutturali con un impatto significativo sulla sostenibilità delle finanze pubbliche, ma tali da non poter escludere conseguenze negative nell'immediato (art. 3, comma 4, l. n. 243/2012).

Il rispetto dell'obiettivo di medio termine quale si delinea a proposito dell'obbligo di copertura a seguito dell'operare dei meccanismi legati agli "eventi eccezionali" di cui al comma secondo del nuovo art. 81 Cost., dovrà essere valutato, in occasione della definizione di provvedimenti legislativi non di sessione, nei suoi aspetti di compatibilità, sia con il vincolo temporalmente rigido previsto dal terzo comma del medesimo art. 81 Cost., sia con le prescrizioni di cui al nuovo primo comma dell'art. 97 Cost., per la parte riferita alle ricadute anche sul breve periodo in ordine al principio della sostenibilità del debito; il rispetto di detto obiettivo, in occasione della definizione del quadro normativo definito nella sessione di bilancio, è risolvibile nell'ambito del relativo vincolo di coerenza con gli obiettivi programmatici così come previamente fissati; allo stesso modo, è possibile risolvere il problema della copertura della futura legge unificata di bilancio (nell'immediato, per gli oneri correnti, come è accaduto nella sessione per il 2015 e, a regime, con la legge di bilancio unificata).

Riflessi nella classificazione delle partite ai fini della contabilità nazionale a seguito delle nuove regole di cui al SEC 2010

In dipendenza del nuovo regime classificatorio introdotto dal SEC 2010 (che ha modificato il precedente SEC 95) occorre, sul piano metodologico anche di natura prospettica, tenere ben presenti le conseguenze dell'incertezza (in alcuni casi) circa le modalità di contabilizzazione di alcune partite ai fini della contabilità nazionale, anche in considerazione delle possibili difformità, da questo punto di vista, rispetto alle analoghe valutazioni riferite ai saldi di competenza finanziaria (è il caso, ad esempio della disciplina di riduzione del cuneo fiscale dei lavoratori dipendenti ed assimilati contabilizzata dal lato della spesa, trasferimenti alle famiglie).



Coperture per sottosettore

Sul versante delle coperture, come dimostrano i continui casi in cui il Governo presenta norme di pareggio degli effetti sui saldi diversi da quello di contabilità finanziaria, si evidenzia il problema, in parte nuovo, riguardante l'obbligo di compensare o meno, nell'ambito di un sottosettore, in cui si articola il settore pubblico, quando a parità di saldo complessivo al suo interno si determinano avanzi ovvero disavanzi, senza dunque partite compensative che riecostituiscano il saldo invariato per sottosettore; in tali casi appare ispirato al principio contabile della prudenza ritenere che i flussi generati da una norma debbano essere compensati per singolo sottosettore, al fine di garantire una necessaria responsabilizzazione nelle scelte e di rispettare la stessa autonomia dei vari livelli istituzionali in conformità al quadro costituzionale in vigore e segnatamente dei principi contenuti nell'art. 119 Cost..

Lo spostamento dei vincoli di politica "fiscale", a livello di ordinamento sia comunitario che costituzionale, verso l'aggregato delle pubbliche amministrazioni complessivamente considerato, anche per i profili di copertura con debito, rende critica l'ammissibilità di operazioni di sostituzione di partite tra i vari sottosettori, proprio alla luce della nuova prospettiva di finanza pubblica, poiché calibrata su tutto il settore pubblico.

Legge di bilancio: la doppia sezione della futura legge di bilancio e le ricadute del regime delle coperture finanziarie

La proposizione di un bilancio unificato ma al cui interno siano presenti, come dispone la legge rinforzata n. 243 del 2012, due sezioni formalmente distinte – di cui una strutturata sulla base della legislazione vigente e l'altra sulle relative variazioni normative (corrispondente, sostanzialmente, all'attuale strumento della legge di stabilità) – fa propendere, almeno ad una valutazione provvisoria dell'innovazione ordinamentale, per l'interpretazione secondo cui la sezione a legislazione vigente continuerà a non poter svolgere, o a poterlo svolgere in misura limitata, il ruolo di

riferimento per risolvere problemi di copertura: di fatto, nel sistema, essa riproduce la disposizione di cui al terzo comma del precedente art. 81 Cost., anche se nell'ambito di una concezione evolutiva della legislazione vigente.



Problematiche ordinamentali in materia di coperture finanziarie connesse alla mutata formulazione degli artt. 81 e 97 Cost.

La coesistenza del vincolo in termini di equilibrio strutturale di cui al primo comma degli artt. 81 e 97 Cost. con quello, più tradizionale, di cui al terzo comma del citato art. 81, ripropone il problema se il regime delle coperture finanziarie delle leggi possa essere espresso in futuro solo in termini nominali (come si desume dal richiamato terzo comma) ovvero anche in termini strutturali, come potrebbe essere implicato dai richiamati primi commi degli artt. 81 e 97 Cost., in quanto tra le due regole potrebbero esservi delle discrasie, con la conseguenza che una identica norma potrebbe soddisfare il primo vincolo (in termini nominali), ma non necessariamente il secondo (in termini strutturali); è il caso delle partite cd. *on-off*, incluse nei saldi nominali ma escluse, almeno in linea di principio, da quelli strutturali.

La “costruzione” della decisione legislativa finanziariamente rilevante, laddove espressa anche in termini di contabilità nazionale oltre che in termini di contabilità finanziaria, comporta implicazioni profonde sotto il profilo dell’assetto dei poteri all’interno della vigente architettura costituzionale, tenuto conto anche della disparità di informazioni a disposizione di Governo e Parlamento, come si evince indirettamente dal fatto che l’approntamento della relazione tecnica – che deve accompagnare ciascun disegno di legge finanziariamente rilevante – costituisce un obbligo previsto dall’ordinamento a carico del Governo, anche in riferimento alle iniziative legislative parlamentari, ove richiesto dalle Camere.



Segue: in particolare, la regola sulla spesa

L'introduzione, con la legge rinforzata, della cd. "regola sulla spesa" esclude l'agibilità di coperture infrannuali di nuove o maggiori spese con mezzi diversi dalle minori spese, laddove la predetta regola sulla spesa sia da intendersi come non valicabile una volta che sia stato fissato nelle determinazioni programmatiche.

La copertura derivante dai riflessi finanziari delle cd. "riforme strutturali"

Implicazioni sul regime delle coperture finanziarie pone l'eventuale ricorso da parte del Governo o del Parlamento alla facoltà concessa dal comma 4 dell'art. 3 della legge rinforzata, secondo cui gli obiettivi del saldo del conto consolidato possono, in conformità all'ordinamento dell'Unione europea, tener conto dei riflessi finanziari delle riforme strutturali con un impatto positivo significativo sulla sostenibilità delle finanze pubbliche; in sostanza, nel delinearsi in futuro del quadro di coperture ammissibili in riferimento a provvedimenti legislativi non di sessione, occorrerà verificare il punto di conciliazione, da un lato, tra la perdurante esigenza di un allineamento nominale tra oneri e coperture (eventualmente con le interpretazioni evolutive ed integrative) e, dall'altro, l'effetto di impostazioni che fanno riferimento ad elementi di medio periodo e a forme di compensazione che si collocano al di fuori dell'interpretazione consolidata dell'obbligo di copertura, così come suggerita nella legge di contabilità, traducendosi detti "mezzi" in modelli di copertura dinamici; dal che consegue, nel raffronto tra oneri certi e coperture con diverso grado di certezza, un inevitabile sfasamento del realizzarsi degli uni rispetto alle altre, sfasamento — che nel breve come nel medio periodo — non può che ripercuotersi sugli equilibri di finanza pubblica.



Il nuovo quadro ordinamentale e l'istituto dei fondi speciali

Va ribadita, sotto il profilo della copertura, la potenzialità dell'antico istituto dei fondi speciali; tale istituto, a seguito della riforma della legge di contabilità con la richiamata legge n. 468 del 1978, fu ripensato proprio per svolgere il ruolo di "meccanismo di trasmissione" tra il momento programmatico e gli aspetti finanziariamente rilevanti della legislazione ordinaria.

Clausola di salvaguardia: minori entrate e maggiori entrate

In presenza di norme onerose costruite con il sistema del tetto di spesa con il ricorso a copertura di maggiori entrate deve di norma richiedersi l'inserimento di una clausola di salvaguardia, ove risulti non a sufficienza documentato che gli incrementi tributari dedotti a copertura risultino idonei a ragguagliare gli oneri.

Meccanismo di regolazione degli effetti finanziari della legislazione riferiti ai quadri in vigore di finanza pubblica per il sostegno finanziario connesso alla sistemazione contabile di una pronuncia della Corte costituzionale in materia di adeguamenti pensionistici.

Il decreto legge n. 65/2015 regola gli effetti della sentenza n. 70/2015 della Corte costituzionale in materia di adeguamenti pensionistici, per ridurre l'impatto finanziario della pronuncia nei limiti consentiti dai saldi approvati. La misura funge infatti da fattore migliorativo dei nuovi saldi tendenziali peggiorati dalla sentenza, ponendo sulle previsioni di bilancio per l'anno in corso (assestamento) e per gli anni a venire il vincolo di tener conto degli effetti del provvedimento.

Viene in tal modo a concretizzarsi un meccanismo di regolazione degli effetti finanziari della legislazione tale da far riferimento ai quadri in vigore di finanza pubblica, la cui tenuta finisce con lo svolgere la funzione di sostegno finanziario per la sistemazione contabile dei predetti effetti. Si realizza dunque, nel far riferimento a



variabili esterne rispetto al dato legislativo, un sistema che induce ad allentare il vincolo di contestualità tra le varie componenti finanziarie del singolo provvedimento, pur trattandosi nella fattispecie di un miglioramento di tendenziali peggiorati: tra l'altro, merita particolare attenzione la verifica circa la coesistenza di un eguale livello di certezza tra le varie componenti delle leggi finanziariamente rilevanti.

La costruzione delle coperture: distinzione tra legislazione di spesa vigente, invariata e nuova legislazione.

La nuova legge di contabilità dovrà affrontare la distinzione, nell'esposizione degli oneri, tra legislazione di spesa vigente, invariata e nuova legislazione.

Il principio contabile della chiarezza e della completezza della Relazione tecnica

Permane inattuato l'ultimo comma dell'art. 17 della legge di contabilità, secondo cui le disposizioni contenute nei provvedimenti legislativi di iniziativa governativa che prevedono l'incremento o la riduzione di stanziamenti di bilancio indicano anche le missioni di spesa e i programmi interessati.

Problematicità metodologica delle coperture si ravvisa in riferimento agli emendamenti approvati in sede parlamentare, spesso volte adottati in carenza di adeguati elementi informativi circa la normativa considerata nel suo complesso.

Si conferma la necessità di disporre, nella documentazione a corredo, dell'impatto delle singole misure sulle varie regole di finanza pubblica, ossia in riferimento non solo all'indebitamento netto nella doppia versione sia nominale che strutturale, ma anche al debito (l'impatto sul quale è correlato alla cassa) e alla spesa (l'impatto sulla quale è correlata alla competenza). Ciò è richiesto non solo come utile informazione ai fini dell'inquadramento degli effetti dei provvedimenti finanziariamente rilevanti all'interno del percorso in atto di finanza pubblica, ma



anche per la connessione – più volte ribadita – tra obbligo di copertura (e quindi valutazione degli effetti finanziari) ed obiettivi di merito così come fissati dagli articoli 81 e 97 Cost..

Segue: rilevanza costituzionale della Relazione tecnica

Una convincente e fondata quantificazione degli oneri finanziari è imposta dall'art. 17 della legge di contabilità n. 196 del 2009, che prevede, a corredo delle leggi di spesa, la Relazione tecnica quale diretta attuazione del principio costituzionale della copertura finanziaria di cui all'art. 81 Cost., posto a garanzia non solo di un corretto assolvimento dell'obbligo di copertura, facente parte del nostro sistema costituzionale sin dal 1948, ma anche in relazione al mutato art. 81 entrato in vigore il 1° gennaio 2014, nel senso di una profonda connessione con i vincoli di politica finanziaria sanciti ora dal quadro costituzionale.

Le clausole di neutralità finanziaria

Le Relazioni tecniche il più delle volte non forniscono un esauriente apparato documentativo di dettaglio in ordine all'effettiva attuabilità delle disposizioni in presenza del vincolo di neutralità.

L'eventuale discrasia tra la portata della singola norma (o dell'intero provvedimento) e la clausola di neutralità può determinare il rischio del prodursi di condizioni per una sostanziale disapplicazione, parziale o totale, della normativa medesima, con pregiudizio dei principi contabili dell'attendibilità e di veridicità delle scritture contabili.

Sempre in riferimento alle clausole di neutralità occorre rimarcare che, a meno di costanti recuperi di produttività, elevato è il rischio, nelle more dell'avvio dell'attuazione di una normativa, possa avere emersione un fabbisogno di risorse aggiuntive da soddisfare con mezzi ordinari di bilancio.



Il principio di chiarezza: eterogeneità e frammentarietà dei provvedimenti legislativi di spesa

L'analisi della legislazione di spesa rivela la eterogeneità e, non di rado, la frammentarietà dei provvedimenti approvati, in grandissima parte consistenti in leggi di conversione di decreti-legge, uno strumento quest'ultimo per il quale continui sono i moniti da parte della Corte costituzionale oltre che del Presidente della Repubblica, segnatamente in ordine al divieto di formulare norme dal carattere differenziato e comunque non coerente con i presupposti di necessità ed urgenza.

Si riscontra come frequente il fenomeno derivante dalla previsione, nei testi legislativi, di norme primarie che attendono un completamento, delegato a successivi e complessi provvedimenti amministrativi di attuazione, i cui tempi di entrata in vigore rischiano di incidere non marginalmente sugli effetti, sostanziali e finanziari, ascritti *ex ante* alla normativa medesima e comunque conteggiati sovente nei saldi tendenziali di finanza pubblica.

Poteri del Ministero dell'economia e delle finanze in caso di scostamenti in relazione al rispetto dell'obiettivo programmatico

La più recente legislazione di spesa (cfr. disposizioni contenute nel DL n. 35 del 2013, come modificato dal successivo DL n. 102 del 2013) prevede che, ove a seguito del monitoraggio dell'attuazione delle misure previste in materia di pagamento dei debiti delle pubbliche amministrazioni ai fini del rispetto dell'obiettivo programmatico in termini di indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni, dovessero emergere scostamenti, il Ministero dell'economia e delle finanze, previa comunicazione al Parlamento, viene dotato di alcuni poteri, che vanno dalla rimodulazione delle spese autorizzate dal decreto in questione al blocco degli impegni e dei pagamenti nonché all'adozione di provvedimenti correttivi urgenti. La norma, nella sua ampiezza, dal punto di vista costituzionale, si riflette sull'equilibrio tra i poteri dello Stato: l'Esecutivo diventa in tal modo – tra l'altro direttamente per il



tramite del Ministro dell'economia e delle finanze e non invece del Presidente del Consiglio dei ministri in base all'art. 95, primo comma, Cost. – il *dominus* della modulazione del nuovo debito e della stessa riconfigurazione dei saldi di finanza pubblica, con provvedimenti di rango sub-primario, se si eccettua la possibilità di adottare provvedimenti correttivi d'urgenza intesi come decreti-legge.

B) Le leggi di spesa: morfologia giuridica degli oneri, quantificazioni e coperture

Frequenti sono i rinvii, operati dal legislatore, alla fase amministrativa in ordine alla definizione di aspetti finanziari di rilievo di varie norme approvate, talora rimettendo a tale sede anche l'individuazione di particolari casi di definizione dell'obbligo tributario e delle relative variazioni, talaltra rinviando alla fase amministrativa anche la calibratura più precisa del sistema degli oneri e delle coperture: entità da rimettersi allo strumento legislativo (come si evince anche dai vincoli di cui all'art. 23 Cost.). Lo spostamento della definizione del vincolo finanziario dall'*ex ante* – legato al momento della deliberazione della norma – all'*ex post*, che dovrebbe attenere alla fase dell'esecuzione della norma medesima e al monitoraggio dei relativi effetti e non alla definizione, invece, degli aspetti basilari di carattere finanziario della norma primaria, incide sul rispetto del principio della cd. "autosufficienza" della norma primaria di spesa, più volte rimarcato dalla Corte costituzionale in occasione dello scrutinio di leggi regionali (v. sent. 141 del 2014).

Il principio di autosufficienza finanziaria della singola legge di spesa

Il riferimento alle previsioni in quanto elementi esogeni evidenzia un affievolimento del principio dell'autosufficienza finanziaria della singola legge, come insito nel sistema tradizionale, riconfermato con il nuovo comma terzo dell'art. 81 Cost.: ciò a vantaggio di una visione in cui acquistano rilevanza elementi dinamici, tali



da assumere diversi parametri di riferimento, di carattere esterno rispetto al dato normativo.

In tali casi, da un punto di vista puramente metodologico, sembrerebbe riacquistare significato, in linea generale, un'impostazione della sistemazione degli effetti finanziari simile a quella percorsa prima della riforma di cui alla legge di contabilità n. 468 del 1978, nel senso di far riferimento, cioè, a variabili attinenti all'evoluzione del quadro macroeconomico e dunque ad elementi esterni rispetto al dato normativo. Ciò pur tenendo conto delle profonde modifiche di fondo delle tecniche e delle regole di gestione della finanza pubblica da allora intervenute.

Anticipazione dello spazio di copertura negli obiettivi programmatici

Va vista con perplessità la tecnica di anticipazione dello spazio di copertura negli obiettivi programmatici (in peggioramento), il che viene in qualche modo ad alterare il meccanismo di fondo delle modalità di assolvimento del relativo obbligo (per come si sono evolute negli ultimi decenni), che consistono - sia nel testo vigente della Costituzione sia in quello novellato (entrata in vigore nel 2014) in riferimento all'obbligo di copertura - nel non peggiorare le previsioni tendenziali costruite sul criterio della legislazione vigente. Ciò a prescindere dalle modalità con cui viene reperita la singola copertura finanziaria.

Quantificazione dell'onere quale limite massimo

Va registrata come positiva - anche ai fini della controllabilità della finanza pubblica e in particolare degli effetti della legislazione più recente - la tendenza ad un maggior ricorso all'indicazione dell'onere come limite massimo.



Quantificazione degli oneri: il rispetto dei principi di ragionevolezza e di sostenibilità

Si riscontra, di frequente, la carenza di adeguati approfondimenti, circa le quantificazione degli oneri, con riflessi sulle valutazioni di sostenibilità e di ragionevolezza delle coperture.

Nuovi oneri: la mancata considerazione dell'impatto sui conti di cassa

Si registra, per alcune norme, la mancata considerazione del possibile impatto sui conti di cassa, come nei casi in cui la relativa finalità consiste proprio nel rendere più spendibili stanziamenti in essere; una variante è costituita dal mantenimento in bilancio di residui al di fuori dei limiti temporali in cui ciò è consentito oppure da una copertura che consiste nell'utilizzare per altre finalità residui in essere, proprio allo scopo dichiarato di incrementarne l'impatto sulla cassa; peraltro, in alcuni casi è invece espressamente (e correttamente) prevista la compensazione dei connessi effetti sui saldi diversi da quelli di contabilità finanziaria, a carico dell'apposito fondo per l'ammortamento delle rate dei limiti d'impegno.

Le spese di personale

Quanto alla spesa per assunzioni nel pubblico impiego, è da rimarcare che non possono ritenersi realistici i tetti di spesa indicati in via permanente, come pure richiede la legge di contabilità; difatti, allo stato non è possibile ostacolare il prodursi degli effetti da parte della normativa che regola la progressione delle carriere; sicché il sistema finisce con il risultare privo di un meccanismo di controllo dell'andamento della singola *tranche* di onere nel medio e lungo periodo, se non trasferendo la questione al livello più ampio del controllo del comparto, soluzione che però appare generica e non sufficientemente rigorosa sul piano della copertura.



Oneri inderogabili

In materia di oneri inderogabili (come per esempio per quanto concerne le assunzioni nel pubblico impiego), le quantità finanziarie messe a disposizione non possono svolgere - dal punto di vista giuridico - la funzione di limite di spesa, ma rappresentano un indicatore delle dimensioni finanziarie del fenomeno: appare pertanto essenziale una relativa quantificazione che risulti la più affidabile possibile, minimizzando in tal modo il rischio della necessità di far fronte ad oneri aggiuntivi (connessi non solo al costo vivo, ma anche a fenomeni "indiretti", come le ricostruzioni di carriera ed altro).

Si registrano fattispecie di coperture a valere su spese rimodulabili, il che configura così un ricorso a risorse la cui riducibilità non risulta sempre né ricostruibile né giudicabile, con conseguenze sulla sostenibilità della copertura.

Oltretutto, si fa rinvio in tal modo a mezzi di bilancio, il che non è consentito se non riducendo espressamente autorizzazioni legislative di spesa, sulla base della legge di contabilità ed in coerenza con il principio della legislazione vigente, secondo le osservazioni dianzi sviluppate.

C) Mezzi di copertura

Il ricorso al debito

Il decreto-legge n. 35 del 2013 si segnala per rappresentare il primo caso - a partire dalla legge di contabilità n. 468 del 1978 - seguito poi dai decreti-legge nn. 102/2013 e 66/2014, di copertura di oneri espressamente a carico di debito pubblico aggiuntivo, utilizzando margini di flessibilità consentiti dalla normativa comunitaria al realizzarsi di determinate condizioni, segnatamente per azioni di politica economica orientate allo sviluppo, sia pure nel rispetto della necessaria stabilità finanziaria e dei vincoli in termini nominali, ossia alla condizione di un rapporto tra indebitamento netto/prodotto interno lordo non superiore al 3 per cento (al lordo naturalmente



dell'azione di stimolo consentita). Si tratta di una modalità di copertura che si colloca al di fuori dell'interpretazione che è stata fornita circa l'attuazione del quarto comma dell'art. 81 Cost. a partire almeno dalla legge di contabilità n. 468 del 1978, una delle cui finalità consisteva appunto nel concentrare nella legge finanziaria la decisione annuale circa il nuovo debito (considerata la manovra correttiva), escludendo pertanto che ciò potesse avvenire con singole leggi ordinarie, le quali debbono essere sottoposte quindi a forme di coperture tipiche consistenti in riduzioni di spese o in aumenti di entrata, con esclusione dunque del ricorso, esplicito o implicito (attraverso la mancata o parziale previsione della copertura) al debito; il sopraggiungere di un diverso quadro istituzionale di fondo — quello sovranazionale europeo — ha potuto determinare quindi la legittimità del ricorso al debito per finanziare oneri decisi da leggi ordinarie, ovviamente alle condizioni previste dalla normativa comunitaria e nel rispetto degli obiettivi concordati.

Si è rilevato un insieme di disposizioni che comportano un diverso utilizzo delle risorse acquisite o da acquisire sulla base del decreto-legge n. 35 del 2013, la cui copertura era stata disposta mediante emissione di debito pubblico in quanto la finalità del pagamento dei debiti commerciali nei confronti delle imprese era ritenuta, in sintesi, un "fattore rilevante" che, ai sensi della normativa eurounitaria, avrebbe consentito nell'immediato un allontanamento dal percorso di rientro in materia di obiettivi di finanza pubblica, in vista di una ripresa nel medio periodo.

I cd. "effetti indiretti"

L'esigenza del rispetto del principio contabile della "trasparenza" e soprattutto della eguale certezza tra oneri e coperture esige particolare rigore per il caso della copertura attraverso i cd. "effetti indiretti" (nella più recente legislazione, tale ipotesi si è verificata a proposito della copertura — parziale — generata dai maggiori pagamenti dei debiti delle pubbliche amministrazioni come effetto indiretto in termini di IVA; es. decreti-leggi nn. 35 e 102 del 2013 e 66 del 2014, già esaminati sotto il profilo della