

positivo significativo sulla sostenibilità delle finanze pubbliche; di qui la problematica - che necessita di un'approfondita riflessione, stante la perdurante esigenza di un allineamento nominale tra oneri e coperture, nel raffronto tra oneri certi e coperture con diverso grado di certezza (c.d. "mezzi" di copertura dinamici -), di 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.

#### *Monitoraggio: minori entrate e maggiori entrate*

In presenza di norme onerose (specialmente se si tratta di minori entrate) costruite con il sistema del tetto di spesa e con il ricorso a copertura di maggiori entrate, non può venir meno il monitoraggio degli andamenti effettivi, soprattutto ove non risulti a sufficienza documentato che gli incrementi tributari, dedotti a copertura, risultino idonei a raggugliare 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 del 2015 regola gli effetti della sentenza n. 70 del 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.

#### *Il principio contabile della chiarezza e della completezza della Relazioni 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.

#### *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, posto a garanzia non solo di un corretto assolvimento di detto obbligo, facente parte del nostro sistema costituzionale sin dal 1948, ma anche in relazione al mutato art. 81 entrato in vigore il 1° gennaio, nel senso di una profonda connessione con i vincoli di politica finanziaria sanciti ora dal quadro costituzionale.

#### *Relazione tecnica, proiezione temporale e clausole di monitoraggio*

In presenza di normative di revisione di interi comparti d'intervento dell'operatore pubblico, i cui effetti si dispiegheranno verosimilmente solo con il tempo, andrebbe ampliata la prospettiva temporale della Relazione tecnica. In tale evenienza occorrerebbe prevedere la necessaria pubblicità al monitoraggio, soprattutto per gli effetti legati nel corso del tempo al comportamento dei destinatari delle norme.

*Relazione tecnica ed effetti sui saldi strutturali*

Specie per provvedimenti di rilevanza quantitativa e funzionale, qual è quella di bilancio, la Relazione tecnica, anche in coerenza peraltro con il sistema ordinamentale eurounitario, deve chiarire gli effetti dei provvedimenti anche sui saldi strutturali, sia pur in via provvisoria e senza pregiudizio in ordine a successive, eventuali revisioni di carattere metodologico.

*Relazione tecnica e legislazione non onerosa*

Le Relazioni tecniche si risolvono spesso in affermazioni apodittiche circa la non onerosità della nuova normativa. Inoltre, sul piano contenutistico, la mancata previsione di costi aggiuntivi per dar corso a nuovi compiti rischia di rendere in molti casi la legislazione come tale da presentare un mero carattere programmatico ovvero da porre le premesse per una attuazione non generalizzata della normativa. In via di principio, poi, se effettivamente l'attuazione dovesse rivelarsi onerosa, non sarebbe da escludere che l'effetto possa risolversi in maggiori esigenze a legislazione vigente, con il che la copertura avverrebbe in modo irregolare, ossia a carico dei tendenziali e dunque aggravando il disavanzo. Tutto ciò a meno di non ritenere che effettivamente le disponibilità di bilancio a legislazione vigente siano quantificate in modo da presentare margini per la copertura di eventuali incrementi di spesa conseguenti all'implementazione di nuova normativa. Può trattarsi peraltro di una ipotesi non inverosimile in molti casi, ma che andrebbe adeguatamente dimostrata nelle varie Relazioni tecniche anche con precise indicazioni di natura contabile, e che comunque confliggerebbe con il principio della legislazione vigente, che, anche nel nuovo sistema contabile, costituisce il criterio per la costruzione dei "tendenziali" di bilancio.

*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 decreto-legge n. 35 del 2013, come modificato dal successivo decreto-legge 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 della 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 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 quantificazioni 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 del 2013 e 66 del 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.

*“Effetti indiretti” ed “effetti indotti”*

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-legge nn. 35 e 102 del 2013 e 66 del 2014, già esaminati sotto il profilo della copertura a debito), soprattutto per l'incertezza dei relativi effetti, il che determina l'attivazione delle clausole di salvaguardia, che a loro volta subiscono ulteriori modifiche legislative ex post.

Molto ampio si appalesa il ricorso agli effetti fiscali indotti a copertura di oneri, soprattutto legati ad assunzioni di personale e ad erogazioni di natura pensionistica: si tratta di una materia delicata, in quanto gli oneri debbono essere sempre presentati al lordo e tradizionalmente si è riservata alla sessione di bilancio la possibilità di considerare automaticamente gli oneri in termini netti.

La legge di bilancio per il 2017 ripropone con autonoma evidenza il tema della copertura finanziaria degli interventi mediante gli “effetti di retroazione macro derivanti dalla manovra di finanza pubblica”, nei termini della Relazione tecnica, che ne illustra le componenti suddivise tra maggiori entrate tributarie e contributive (con eguale impatto sui tre saldi). In tali ipotesi sarebbe doveroso corredare la previsione con una ricchezza di dettaglio (nella Relazione tecnica) decisamente maggiore, atteso che il nuovo quadro tendenziale al lordo della manovra già incorpora tali effetti. In particolare, le informazioni esplicative devono riguardare l'aspetto sia quantitativo che, soprattutto, temporale del prodursi degli effetti attesi. Si è in presenza infatti della esplicitazione di un modello dinamico di autocopertura, che risulta tradizionalmente consentito in via di principio per la sessione di bilancio, che sostanzia una fase nella quale è doveroso - per il principio della veridicità del bilancio - cogliere tutti gli effetti, diretti ed indiretti, della manovra, proprio in quanto è in atto la ridefinizione del quadro complessivo di finanza pubblica nelle sue molteplici e reciproche interazioni con il quadro macroeconomico. Ma ciò non può non far trascurare il fatto che l'adozione di simili metodologie ha di frequente comportato profili problematici per entrambi gli aspetti considerati (quantitativo e temporale). Ciò che ha indotto sempre a richiedere una elevata prudenza nel ricorrere a simili metodologie di autofinanziamento è, in particolare, soprattutto il timing del determinarsi degli effetti di retroazione, una volta che, come nel caso in esame, ne sono stati incorporati gli effetti nei saldi in via preventiva e non solo a consuntivo. Naturalmente, tali considerazioni valgono soprattutto per la quota di effetti di carattere non automatico (cd. “effetti indotti”).

### *Copertura con le previsioni tendenziali*

Si sono riscontrate oneri di spesa sussunte nei “tendenziali”; tale tecnica esige la verifica che dalla singola norma discendano oneri con conseguente necessità di copertura. E’ dunque essenziale, come la Corte ha richiesto più volte, che le ipotesi contenute nei “tendenziali” siano le più esaustive e circostanziate possibili, almeno in riferimento ai grandi aggregati, per quanto riguarda non solo le rimodulazioni, come prevede la legge “rinforzata” n. 243 in riferimento alla futura legge di bilancio unificata per la sezione corrispondente al bilancio a legislazione vigente, ma anche le componenti di dettaglio dell’ammontare complessivo.

E’ altresì essenziale che siano le stesse Relazioni tecniche relative ai singoli provvedimenti legislativi anche non di sessione a diffondersi in maniera più particolareggiata su tali ipotesi, per suffragare l’asserita assenza di oneri (ovvero le relative quantificazioni) in riferimento a singole disposizioni successive alla costruzione dei “tendenziali”.

### *In particolare, il caso delle agevolazioni fiscali*

In caso di coperture di oneri derivanti dalle agevolazioni fiscali, occorre massima trasparenza dei criteri con cui, anche a livello di dettaglio, viene costruito il singolo capitolo di entrata del bilancio a legislazione vigente, in quanto è solo conoscendo tali criteri che si può asseverare o meno l’avvenuta o parziale considerazione delle entrate connesse allo svolgimento di un’attività economica, rispetto a cui poter valutare l’impatto, ad esempio, di una misura d’incentivo; in tanto possono risultare realistiche e sostenibili “manovre” tendenti a raggiungere gli obiettivi previsti di politica “fiscale”, in quanto si sia in presenza della costruzione di quadri tendenziali di elevata affidabilità e conoscibilità.

### *Il ricorso alle gestioni fuori bilancio*

Si registra un diffuso ricorso a diverse forme di gestioni fuori bilancio, il che è indirettamente indicativo di un’inadeguatezza delle ordinarie procedure di bilancio rispetto alle esigenze di flessibilità nella gestione di determinati comparti; tale modalità di copertura non appare coerente né con i principi contabili di significatività, di trasparenza e neppure con il principio dell’annualità del bilancio dello Stato; inoltre, il proliferare delle gestioni fuori bilancio non appare coerente neppure con il principio dell’universalità di bilancio, correlato, dalla legge di contabilità, con i profili attuativi dell’art. 81 Cost..

*Il ricorso a risparmi di spesa*

Si riscontrano norme che riducono l'effetto di precedenti disposizioni di risparmio di spesa, la cui modifica però non viene ritenuta tale da richiedere la copertura perché il risparmio non era stato quantificato nelle Relazioni tecniche di riferimento; il fenomeno può anche comportare peggioramenti dei "tendenziali", i quali ultimi, basandosi sui consuntivi connessi all'attuazione delle norme originarie, dovrebbero evidenziarne nel corso del tempo gli effetti.

*Utilizzo di fondi di parte capitale per oneri di parte corrente*

Si riscontrano frequenti casi di utilizzo di fondi di parte capitale per finalità correnti; ciò notoriamente è vietato dalla legge di contabilità e risulta parificato, nei precedenti consultivi delle Commissioni bilancio del Parlamento, al caso dell'assenza di copertura finanziaria, con le relative conseguenze procedurali.

*Emissione di debito pubblico*

L'utilizzo di risorse reperite mediante emissione di debito pubblico non può essere consentita al di fuori delle finalità e del contesto ordinamentale in cui esse si inseriscono e che consentono la legittimità di tale forma di compensazione.

*Utilizzo residui a copertura di nuovi oneri*

La copertura che utilizzi le disponibilità in conto residui non è in linea con la legge di contabilità, anche in relazione alla tenuta degli obiettivi in termini di debito.

*Utilizzo a copertura della legislazione vigente e legislazione tendenziale*

Sul piano metodologico, il criterio della legislazione vigente, in vigore a livello costituzionale sin dal 1948 all'interno dell'art. 81 Cost., sebbene non menzionato dalla novella intervenuta nel 2012, tuttavia è stato riproposto formalmente dalla legge cd. "rinforzata" n. 243 del medesimo anno, in riferimento alla sezione seconda della legge unificata di bilancio, come la Corte ha ricordato in Parlamento nel corso dell'audizione del 30 giugno 2015. Ciò comporta l'esigenza di garantire almeno una maggiore trasparenza - in dettaglio - circa i criteri di costruzione delle previsioni di bilancio, in quanto il criterio della legislazione vigente trova costituzionalmente la propria *ratio* nell'esigenza di distinguere la componente consolidata del bilancio dalle relative variazioni indotte dalla nuova normativa.

*Compensazione sui saldi tendenziali*

La copertura di oneri con compensazioni sui saldi tendenziali non è coerente con il quadro istituzionale vigente in materia e fondata su un insieme di grandezze, come quelle legate all'andamento tendenziale, di cui non sono noti i dettagli, peraltro in un contesto di rallentamento della crescita del prodotto.

*Il pareggio di bilancio degli enti territoriali*

Il pareggio di bilancio degli enti territoriali non consente un'attività di spesa finanziata a sua volta con debito accesso dallo Stato, se non per i casi previsti dalla normativa eurolunitaria nonché costituzionale e relative attuazioni (eventi eccezionali, fattori rilevanti etc.).

*Copertura e principio di annualità*

Il principio costituzionale dell'annualità impone la contestualità per esercizio degli effetti negativi e positivi delle norme anche in vista della sussistenza o meno dell'obbligo di copertura, in caso di prevalenza dei primi sui secondi.

*Equilibrio e copertura*

L'obbligo di pareggio non può essere ritenuto tale da superare quello di copertura.

*Coperture incerte a fronte di oneri certi*

Il ricorso, a copertura, di proventi derivanti dal contrasto all'evasione sconta margini di incertezza e mal si rapportano a maggiori spese o a sgravi fiscali certi; una copertura incerta mal si attaglia coprire oneri certi. Va comunque specificato che, se tali proventi derivano dall'attività amministrativa, essi, a norma della legge di contabilità, debbono essere assegnati al fondo per la riduzione della pressione fiscale; se invece derivano da una nuova normativa di rango primario, possono essere utilizzati discrezionalmente e non soggiacciono al predetto vincolo.

*Tetti di spesa e legge di bilancio*

Nei casi di ricorso al tetto di spesa, l'esigenza di una quantificazione la più realistica possibile degli oneri della singola legge e dunque delle risorse messe a disposizione, appare necessaria in quanto, soprattutto in assenza di clausole di

salvaguardia effettive ed automatiche, il rischio è che altrimenti debbano ricercarsi mezzi aggiuntivi per far fronte ad oneri che il più delle volte si stanno già producendo, se non vi è la possibilità di modularli in attesa delle ulteriori coperture.

La tecnica del tetto di spesa si pone in linea con l'evoluzione della contabilità pubblica verso metodiche di controllo top-down, come previsto peraltro dalle stesse deleghe presenti nella legge di contabilità (il cui termine è previsto in scadenza alla fine del corrente anno). Esiste, a livello metodologico, anche una connessione con l'evoluzione della stessa legge di bilancio - in base alla nuova struttura dell'art. 81 Cost. - verso l'acquisizione di una natura sostanziale, in virtù della quale gli stanziamenti potrebbero assumere la funzione di limite di spesa. Ma ciò nondimeno si tratta di una tecnica che va calibrata con attenzione in considerazione dell'effettivo grado di elasticità della singola linea di spesa: maggiore è il grado di rigidità di quest'ultima e minore è la giustificazione del ricorso a tale meccanismo contabile.

La tecnica del tetto di spesa andrebbe valutata alla stregua della sua coerenza con la legge di contabilità, la cui ratio, anche tenuto conto della relativa interpretazione nel corso del tempo, tenderebbe ad escludere un ricorso ad essa in presenza di oneri essenzialmente non rimodulabili come quelli di cui si tratta, tenuto conto che da un punto di vista sistematico appare ragionevole imporre un tetto a quelle tipologie di spesa che, per la loro flessibilità, possono effettivamente essere gestite nel limite quantitativo imposto dalla legge, anche nel corso del tempo.

#### *Utilizzo di stanziamenti di fondo globale corrente per la copertura di oneri permanenti*

Ferma rimanendo la valenza positiva dell'istituto del fondo speciale, va rilevato che un suo utilizzo per la copertura di oneri permanenti, pur non incontrando un divieto formale ad opera della legge di contabilità, comporta la conseguenza di un irrigidimento delle poste di bilancio, il che - a parità di condizioni - pone le premesse per una difficoltà aggiuntiva in ordine all'agibilità di manovre future che si basino in gran parte sulla riduzione della spesa.

#### *Le clausole di salvaguardia*

Frequente è il caso di mancata previsione di clausole di salvaguardia in presenza di oneri solo valutati o stimati, ovvero nell'indicazione di clausole che, nel far riferimento a programmi di bilancio con alto coefficiente di realizzazione, richiederebbero il più delle volte una più convincente dimostrazione in ordine alla propria sostenibilità; nei casi dubbi, infatti, è evidente che si è in presenza di clausole che si risolvono in norme di stile, anche in questo caso contribuendo a rendere più

difficoltoso - a parità di condizioni - il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica.

A seguito della novella del 2016 alla legge di contabilità, comunque, si può condividere l'orientamento nel senso che non è necessario richiamare in ogni legge il meccanismo delle clausole di salvaguardia, essendo esso previsto a regime dalla legge di contabilità con i vari passaggi, che vanno dal decreto del ministro dell'economia e delle finanze al dPCM ed infine all'adozione di apposita iniziativa legislativa.

#### *Clausole di invarianza*

In riferimento alle deleghe e ai connessi decreti legislativi, il ricorso generalizzato alle clausole d'invarianza può risolversi in un ampio trasferimento alla successiva sede delegata della fase di costruzione degli effetti contabili della normativa e della relativa sistemazione negli equilibri di finanza pubblica. Un tale andamento, se da un lato appare sostanzialmente in linea con la legge di contabilità, che però prevede tale possibilità solo se non risulti possibile circoscrivere il perimetro finanziario dell'intervento nella sede della legge delega, d'altra canto, in molti casi, rischia di creare una pressione abnorme nella fase successiva della legislazione delegata.

#### *La c.d. autoabrogazione*

In alcuni casi, come per il decreto legislativo n. 80, in materia di lavoro, si assiste ad una sorta di *sunset legislation* (autoabrogazione) per gli anni successivi, ove non si reperiscano le occorrenti risorse con ulteriori (ovvero altri) decreti legislativi, il che, mentre appare garantista sotto il profilo della tenuta degli effetti finanziari, può presentare aspetti problematici - di merito - ai fini dell'efficacia nel tempo del sistema dei benefici in questione.

#### *I cd. "tagli lineari"*

La copertura consistente nei cd. "tagli lineari" di spese, pur ammessa, finisce con l'alterare di fatto una corretta programmazione della spesa, il che introduce nella gestione del bilancio elementi di episodicità - peraltro in un contesto di riduzione delle risorse a disposizione - che possono progressivamente pregiudicare il fisiologico rapporto tra i compiti che la singola Amministrazione è chiamata a svolgere sulla base della legislazione vigente e l'entità degli strumenti finanziari a disposizione.

*Utilizzo della riduzione dei tassi di interesse*

Si riscontrano coperture finanziarie consistenti nell'utilizzo della riduzione in atto dei tassi di interesse, a fronte di oneri pluriennali; una tale copertura per oneri pluriennali non appare ispirata a criteri prudenziali attese la volatilità dei tassi nel corso del tempo e la scarsa controllabilità da parte dell'autorità di governo di tale categoria di spesa; peraltro, si tratta di una forma di copertura non prevista dalla legge di contabilità, utilizzabile, eventualmente, all'atto delle configurazioni del quadro complessivo di finanza pubblica con la annuale sessione di bilancio.

*Le accise sui carburanti*

Si riscontrano coperture finanziarie consistenti nell'aumento delle accise sui carburanti a fronte di oneri pluriennali, senza che le relazioni tecniche esplicitino l'effettiva elasticità dei consumi al continuo incremento dell'imposizione; donde l'incertezza circa della conseguibilità degli importi in termini di maggior gettito ascritti alla norma.

*Rinvio ai bilanci degli enti territoriali*

Si riscontrano violazioni dell'art. 19 della legge n. 196 del 2009 da parte di norme di spesa con effetti che ricadono sul bilancio degli enti pubblici (territoriali e non territoriali), senza che vengano fornite a questi ultimi disponibilità aggiuntive di copertura: il tutto con la giustificazione generica - talora neanche espressa in norma - secondo cui non vi sono effetti negativi *tout court* (senza un'adeguata dimostrazione) ovvero vi si provvede nell'ambito dei limiti di spesa in essere oppure, ancora, rivedendo la composizione del bilancio degli enti interessati.

*Minori spese da riaccertamento residui*

Il ricorso, a copertura, ai residui di bilancio, in essere e perenti, con iscrizione di tali disponibilità in conto competenza, può determinare riflessi sul rispetto delle previsioni di cassa calibrate al netto dei predetti riaccertamenti.

*Riduzione dei consumi intermedi*

La riduzione degli stanziamenti della categoria per consumi intermedi, spesso interessati dalla prassi dei tagli lineari può essere foriera di effetti di "rimbalzo" negli

anni successivi, non disgiunti dal rischio per cui possono così crearsi i presupposti per il prodursi in futuro di nuovo debito sommerso.

#### *Il ricorso alla legge di bilancio*

La copertura di nuovi o maggiori oneri con il rinvio direttamente al bilancio ai fini della relativa quantificazione negli esercizi successivi non è coerente con il sistema costituzionale delle coperture.

#### *Il rinvio ai mezzi di bilancio per la copertura delle spese continuative e ricorrenti in ambito regionale*

Il regime di copertura per le spese continuative e ricorrenti in ambito regionale, con rinvio al bilancio per le successive quantificazioni, va valutato alla luce del sistema costituzionale delle coperture.

#### *I crediti di imposta*

In tema di copertura attraverso i cd. “crediti di imposta”, l’apparato documentativo, proprio della relazione tecnica, appare il più delle volte sprovvisto di indicazioni per i profili che attengono alla distribuzione dell’onere esercizio per esercizio; la definizione in progress degli aspetti operativi, ivi compresi quelli finanziariamente rilevanti, rende incerta la sussistenza in capo ai destinatari di situazioni di diritto soggettivo o di diritto affievolito, in dipendenza delle specificazioni affidate alla normativa secondaria, il che ripropone il problema del perimetro e della legittimità della cd. “delegificazione”.

#### *Il ricorso alle risorse giacenti sulle contabilità speciali*

Frequente ricorso, per finalità di copertura, alla riduzione delle risorse giacenti su contabilità speciali; trattasi di una modalità di copertura che attinge a fondi fuori bilancio costituiti da giacenze di tesoreria preordinate ad essere fatte rifluire in bilancio in quanto regolazioni contabili per destinazioni vincolate; l’accumularsi delle giacenze su tali contabilità (fino a raggiungere importi elevati), per loro natura temporalmente e quantitativamente limitate, determina un’anomalia gestionale del circuito bilancio-tesoreria, la quale ultima deve perciò vedere ridotta in modo razionale l’entità delle risorse in essere sulle contabilità speciali, anche per contenere

elusioni dei principi di contabilità pubblica, riferiti in particolare all'unità e all'universalità del bilancio.