



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

AUDIZIONE NELL'AMBITO DELL'“INDAGINE CONOSCITIVA SULLE
PROSPETTIVE DI RIFORMA DELLE PROCEDURE DI
PROGRAMMAZIONE ECONOMICA E FINANZIARIA E DI BILANCIO IN
RELAZIONE ALLA RIFORMA DELLA GOVERNANCE ECONOMICA
EUROPEA”

COMMISSIONI BILANCIO CONGIUNTE DEL SENATO DELLA REPUBBLICA E
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI



Maggio 2024



CORTE DEI CONTI

AUDIZIONE NELL'AMBITO DELL'“INDAGINE CONOSCITIVA SULLE
PROSPETTIVE DI RIFORMA DELLE PROCEDURE DI
PROGRAMMAZIONE ECONOMICA E FINANZIARIA E DI BILANCIO IN
RELAZIONE ALLA RIFORMA DELLA GOVERNANCE ECONOMICA
EUROPEA”

Maggio 2024

Indice

	Pag.
1. Premessa	3
2. Il nuovo quadro di <i>governance</i> economica dell'UE	4
3. Aspetti di carattere istituzionale e procedurale	8
3.1. <i>La coerenza del nuovo quadro con le fonti costituzionali</i>	8
3.2. <i>La struttura e la tempistica dei documenti programmatici di bilancio</i>	11
3.3. <i>I riflessi sugli assetti istituzionali</i>	14
3.4. <i>I riflessi sugli equilibri degli enti territoriali</i>	15
3.5. <i>I riflessi sulle tecniche relative alle procedure parlamentari e sui parametri per le coperture finanziarie</i>	20
3.6. <i>L'utilizzo della procedura degli eventi eccezionali</i>	24
4. Aspetti riguardanti il controllo, i quadri di bilancio e le modifiche alla legge di contabilità	26
4.1. <i>Il controllo in corso di esercizio e la verifica a consuntivo degli andamenti di finanza pubblica</i>	26
4.2. <i>Il collegamento tra titolo giuridico e quota di stanziamento di spesa</i>	28
4.3. <i>L'impegno pluriennale ad esigibilità per la spesa e l'accertamento qualificato per l'entrata</i>	31
4.4. <i>Il passaggio delle unità elementari di bilancio dal capitolo all'azione</i>	33
4.5. <i>I quadri nazionali di bilancio</i>	35
4.6. <i>La contabilità accrual</i>	36
4.7. <i>Criticità ed aspetti problematici dell'ordinamento contabile emersi in sede di applicazione della legge n. 243 del 2012 e della legge n. 196 del 2009</i>	39
4.8. <i>La spending review</i>	40
5. Conclusioni	41



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

Presiedute dal Presidente Guido Carlino
e composte dai magistrati

Presidenti di sezione:

Carlo Chiappinelli, Ermanno Granelli, Enrico Flaccadoro, Antonello Colosimo,
Vincenzo Palomba, Massimiliano Minerva, Franco Massi;

Consiglieri:

Luisa D'Evoli, Elena Tomassini, Luigi Caso, Francesco Targia, Giuseppe Maria
Mezzapesa, Giuseppe Imparato, Vincenzo Chiorazzo, Valeria Franchi, Angelo
Maria Quaglini, Marco Randolfi, Michela Muti;

Primi Referendari:

Stefania Anna Dorigo, Laura Alesiani;

Referendari:

Rita Gasparo, Lucia Marra.

VISTO l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12
luglio 1934, n. 1214;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, approvato
dalle Sezioni riunite con deliberazione n. 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000 e, in
particolare, l'art. 6, commi 5-bis e 5-ter;

VISTA la comunicazione con la quale, in data 30 aprile 2024, sono state convocate le Sezioni riunite in sede di controllo per il giorno 6 maggio 2024;

UDITI, nell'adunanza del 6 maggio 2024, i relatori Cons. Vincenzo Chiorazzo e Ref. Lucia Marra;

DELIBERA

di approvare il documento contenente "Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma delle procedure di programmazione economica e finanziaria e di bilancio in relazione alla riforma della governance economica europea" concernente l'audizione presso le Commissioni riunite Bilancio del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati".

I RELATORI

Vincenzo Chiorazzo
F.to digitalmente

Ref. Lucia Marra
F.to digitalmente

II PRESIDENTE

Guido Carlino
F.to digitalmente

Depositato in segreteria in data 6 maggio 2024

IL DIRIGENTE

Antonio Franco
F.to digitalmente

Premessa

1.

L'indagine conoscitiva approvata il 20 marzo u.s. dalla Commissione bilancio del Senato della Repubblica, congiuntamente all'omologa Commissione della Camera dei deputati, si propone di esaminare le implicazioni della riforma della *governance* economica europea sugli strumenti di programmazione economica e finanziaria e sulle procedure di bilancio in ambito nazionale, al fine di valutare i possibili interventi normativi da adottare per adeguare il quadro ordinamentale interno al nuovo contesto regolatorio, anche con riferimento al sistema delle autonomie.

Si tratta in primo luogo di valutare, da un lato, le conseguenze del nuovo contesto normativo europeo sulla struttura dei documenti programmatici e sulle scadenze previste per l'esame da parte del Parlamento e, dall'altro, le ricadute dei nuovi parametri eurounitari sulle modalità in cui si articola la decisione di spesa di carattere legislativo. Ciò ai fini tanto della costruzione delle manovre di finanza pubblica, quanto dell'applicazione delle regole relative alla copertura finanziaria dei provvedimenti legislativi, ivi comprese quelle riguardanti le tecniche di emendabilità del disegno di legge di bilancio.

Dal programma dell'indagine è possibile enucleare poi un secondo gruppo di argomenti, connesso a tematiche concernenti la verifica in corso di esercizio e a consuntivo degli andamenti di finanza pubblica, con specifico riferimento anche alla valorizzazione della funzione di controllo affidata alle Camere. In questo ambito, sono altresì da valutare le implicazioni della riforma con particolare riferimento alla revisione della direttiva 2011/85/UE, relativa ai requisiti dei quadri nazionali di bilancio.

Un cenno viene poi operato, nel programma, al fatto che potrebbero valutarsi eventuali, ulteriori modifiche ed integrazioni da apportare alla vigente disciplina in materia di contabilità e finanza pubblica, anche al fine di affrontare criticità ed aspetti problematici non direttamente collegabili al processo di riforma in atto, emersi in sede di applicazione della legge di contabilità n. 196 del 2009. Infine, in tale contesto un riferimento viene fatto a specifiche analisi in ordine alle tematiche connesse alla riforma del quadro di revisione della spesa pubblica, al completamento del percorso di attuazione del federalismo fiscale e alla realizzazione di quel sistema di contabilità unico per il settore

pubblico basato sul principio *accrual*, già considerato nell'ambito dei progetti di riforma previsti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza.

Il nuovo quadro di *governance* economica dell'UE

2.

Del pacchetto di norme che modifica la *governance* economica dell'UE giova qui, sinteticamente ricordare solo i suoi assi portanti, soprattutto negli aspetti che devono essere tenuti presenti ai fini delle prospettive di riforma degli strumenti di programmazione economica e finanziaria posti al centro dell'odierna Audizione. Essi sembrano essere sostanzialmente quattro.

2.1.

Il primo punto distintivo della nuova architettura è il passaggio da un impianto con regole e vincoli poco differenziati per Paese e una programmazione economico-finanziaria *sostanzialmente* annuale, ad uno schema di natura “negoziale” il quale pone al centro l'obiettivo della sostenibilità del debito pubblico e la correlata analisi *risk-based* e prevede che ciascun Paese con un debito sopra il 60 per cento o un deficit sopra il 3 per cento del Pil presenti un proprio specifico Piano strutturale di bilancio a medio termine in grado di porre o mantenere il rapporto debito/Pil su un sentiero plausibilmente discendente e comunque prudente. Il Piano dovrà avere una durata di 4 o 5 anni, in relazione alle legislature nazionali, e prevedere un aggiustamento che copre un periodo di 4 anni estendibile fino ad un massimo di 7 se il Paese si impegna a realizzare riforme ed investimenti riconosciuti come rilevanti sia per la crescita e l'equilibrio delle finanze pubbliche nazionali che per i più generali obiettivi macroeconomici e sociali europei (priorità comuni, ecc.).

2.2.

Il secondo elemento caratteristico è che nel nuovo *framework* si persegue l'obiettivo finale della sostenibilità del debito attraverso il controllo operativo di un unico aggregato: la spesa *netta* (detratti, cioè, gli interessi; le spese cicliche connesse ai sussidi per la disoccupazione e quelle temporanee e *una-tantum*; le spese che trovano piena copertura in trasferimenti dal bilancio europeo e quelle per co-finanziare progetti europei; e infine,

ma assai importante dal punto di vista delle implicazioni di ordine procedurale, le entrate di natura discrezionale). L'essenza del Piano sta, dunque, in un programma di aggiustamento che attraverso il controllo della traiettoria della spesa *netta*, la quale diventa, in sostanza, l'obiettivo intermedio da conseguire, sia in grado di correggere le tendenze della finanza pubblica che si registrerebbero a politiche invariate e considerate le spinte dei costi d'invecchiamento della popolazione.

In un contesto in cui permangono i vincoli tradizionali del 3 e del 60 per cento del Pil, rispettivamente per il *deficit* e il debito pubblico (la riforma non tocca, infatti, i Trattati), le modifiche del *framework* richiedono ai Paesi di assicurare comunque:

- a) da un lato, una prestabilita riduzione annua minima del rapporto debito/Pil (1 punto all'anno, nella media del periodo di aggiustamento, per i paesi con un rapporto superiore al 90 per cento e mezzo punto all'anno per i Paesi con debito tra il 60 ed il 90 per cento, art. 7, comma 1, lettere a), b));
- b) dall'altro lato, un margine di resilienza dell'aggiustamento medesimo, tal che esso non possa considerarsi concluso fino a quando il deficit strutturale non scende all'1,5 per cento del Pil (art. 8).

La traiettoria della spesa *netta* contemplata nel Piano potrà discostarsi da quella di riferimento (art. 5) che la Commissione invierà a ciascun Paese membro entro il 15 di gennaio dell'anno di presentazione del Piano (entro il 21 giugno 2024, nel caso del primo ciclo di sorveglianza), ma dovrà comunque essere la risultante endogena dell'Analisi di Sostenibilità del Debito /DSA) una volta considerati un condiviso insieme di variabili di contesto (crescita economica effettiva e potenziale, tassi di interesse, costi legati all'invecchiamento della popolazione, ecc.) e il complesso dei vincoli posti oltre che dalle due richiamate clausole di salvaguardia dall'art. 6, lettera c), il quale impone che l'aggiustamento sia tendenzialmente "lineare" e non concentrato negli ultimi anni e dall'art. 8, comma 2, che fissa un miglioramento annuale del saldo primario strutturale finalizzato al margine di resilienza pari ad almeno 0,4 punti di Pil nel caso di aggiustamento quadriennale o 0,25 punti nel caso di aggiustamento settennale.

Il Piano, con la correlata traiettoria della spesa *netta* (comunque affiancata dalla traiettoria di riferimento e dalle motivazioni economiche sottostanti le eventuali differenze), dovrà essere valutato dalla Commissione europea e approvato dal Consiglio. Inoltre, gli scostamenti annuali tra la spesa netta effettiva calcolata a consuntivo e quella prevista

dalla traiettoria approvata, valutati in quota di Pil, dovranno essere annualmente registrati, su deliberazione del Consiglio, in un conto di controllo che terrà traccia delle variazioni annue e cumulate (art. 21) e che sarà azzerato al momento dell'approvazione di un nuovo Piano. Al riguardo, va ricordato che – al di là della possibile revisione per impedimenti di attuazione dovuti a circostanze oggettive e fermo restando la durata del Piano originario – in linea ordinaria un nuovo Piano deve essere presentato alla scadenza del vecchio (se persistono le condizioni di fondo che lo richiedono) mentre può esserlo quando entra in carica un nuovo Governo.

2.3.

Il terzo, qualificante punto del nuovo *framework* riguarda la sorveglianza delle posizioni di bilancio. Infatti, fermo restando l'innovativa ottica pluriennale del Piano strutturale a medio termine, il monitoraggio della sua attuazione è annuale, avviene nell'ambito del Semestre europeo e trova proprio nella dinamica della spesa *netta* il suo perno centrale. Di essa, infatti, occorrerà dar conto nel *progress report* di cui all'art. 21, una relazione annuale che dovrà riferire anche sugli sviluppi in materia di riforme e investimenti che hanno eventualmente consentito l'estensione del periodo di aggiustamento da 4 a 7 anni. Al riguardo, chiara è l'interconnessione con le modifiche al regolamento sul braccio correttivo del Patto di stabilità e crescita. L'art. 2 comma 2 stabilisce infatti che “*qualora il rapporto tra il debito pubblico e il prodotto interno lordo (PIL) ecceda il valore di riferimento, si considera che si stia riducendo in misura sufficiente e si avvicini al valore di riferimento con un ritmo adeguato ai sensi dell'articolo 126, paragrafo 2, lettera b), TFUE, se lo Stato membro interessato rispetta il proprio percorso della spesa netta*”. E ciò in sostituzione del criterio della riduzione annua del rapporto di 1/20 dello scarto tra valore effettivo e criterio di riferimento. Viene altresì stabilito, in continuità con l'impianto vigente, che la Commissione elabora una relazione a norma dell'articolo 126, paragrafo 3, TFUE quando il rapporto debito pubblico/Pil supera il valore di riferimento, la posizione di bilancio non è prossima al pareggio o positiva e le deviazioni registrate nel conto di controllo dello Stato membro superano (a) 0,3 punti percentuali del Pil ogni anno o (b) 0,6 punti percentuali del Pil complessivamente.

Giova peraltro notare come il menzionato art. 21 faccia specifico riferimento (comma 5) alla possibilità che gli Stati membri possano discutere nei rispettivi parlamenti nazionali e comunque portare all'attenzione degli *stakeholders* la relazione annuale sull'attuazione

del Piano (*progress report*). Premesso quanto sopra, il funzionamento della nuova architettura regolatoria lascia immutata l'esigenza che in caso di previsto sconfinamento dell'aggregato di spesa *netta* dal percorso concordato, il legislatore dovrà intervenire per conseguire l'obiettivo (intermedio) fissato *ex-ante* attraverso opportune manovre correttive; esse, a differenza dell'esperienza passata, avranno come *target* il nuovo indicatore operativo unico.

2.4.

Infine, un ultimo punto che merita di essere qui ricordato riguarda la previsione di una fase applicativa transitoria (primo ciclo di sorveglianza). Ciò rileva non soltanto per gli aspetti connessi al *timing*, ma anche alla valutazione delle performance di bilancio e all'attuazione del Piano e, dunque, per taluni aspetti riguardanti il funzionamento del braccio correttivo del PSC. Infatti, il nuovo testo del regolamento sul braccio correttivo specifica ora (considerando 23) che *“a fronte di un contesto caratterizzato dalla significativa variazione dei tassi di interesse, la Commissione, per un periodo transitorio nel 2025, nel 2026 e nel 2027 e al fine di non compromettere gli effetti positivi del dispositivo per la ripresa e la resilienza, può adeguare il parametro di riferimento per tenere conto dell'aumento dei pagamenti degli interessi al momento di stabilire il percorso correttivo proposto per il primo piano strutturale di bilancio a medio termine per il 2025, il 2026 e il 2027 nell'ambito della procedura per i disavanzi eccessivi....”*. Vi è inoltre da considerare che nel caso in cui un Paese sia sotto procedura per disavanzo eccessivo, circostanza al momento probabile per molti Stati membri, la valutazione dei progressi di cui al Piano strutturale di bilancio a medio termine non terrà conto, fino all'uscita dalla procedura, della clausola di salvaguardia relativa al debito pubblico (la sopra richiamata riduzione annua di almeno 1 punto di Pil per i Paesi con finanze pubbliche più squilibrate). Sensibili differenze applicative, tra il primo e i successivi cicli di sorveglianza, sembrano poi evincersi anche dalla presenza di deroghe quali quelle di cui all'art. 36 lettere d), e), le quali, per un verso, alleggeriscono la posizione dei Paesi membri che dovessero chiedere la non applicazione della clausola di *“no back-loading”* (e ciò nel senso di consentire loro di invocare la considerazione dei prestiti di cui al Dispositivo di Ripresa e Resilienza) e, per altro verso, rendono possibile per tutti i paesi membri, l'utilizzo, nella preparazione dei propri Piani e quindi delle relative traiettorie

della spesa *netta*, di dati sul Pil potenziale diversi da quelli concordati in sede europea, con ciò aprendo probabilmente alla possibilità di difendere meglio, in sede di dialogo tecnico ex art. 12, eventuali scostamenti della traiettoria nazionale da quella di riferimento calcolata dalla Commissione ai sensi dell'art. 5.

Aspetti di carattere istituzionale e procedurale

3.

Premessa una necessaria e preliminare valutazione della coerenza del nuovo quadro regolatorio con le fonti costituzionali, per quel che riguarda un primo gruppo di questioni (gli aspetti istituzionali e procedurali) le ricadute sugli assetti domestici connesse alla riforma europea sembrano essenzialmente riconducibili a due punti più rilevanti: le modifiche della struttura (ed eventualmente delle date di presentazione) dei documenti programmatici e i vincoli sul processo di bilancio e sul regime delle coperture finanziarie. Al riguardo, bisogna comunque sottolineare come al momento i testi di riferimento non risultino corredati delle ulteriori disposizioni attuative, per cui le presenti considerazioni, per questa parte, non possono che essere provvisorie.

La coerenza del nuovo quadro con le fonti costituzionali

3.1.

La coerenza del nuovo quadro di *governance* europeo rispetto alle vigenti fonti costituzionali interne in materia (*in primis*, art. 81, comma 1, 97, comma 1 e 119, comma 1, è un argomento già in parte affrontato nella memoria della Corte dell'ottobre scorso. In quell'occasione, dopo aver ricordato che la scelta operata nel 2012 dal nostro Paese fu quella di dar luogo ad un quadro di fonti di rango costituzionale che ruotava essenzialmente (e formalmente) sul concetto di equilibrio di bilancio al netto delle fasi del ciclo, la Corte sottolineava che un primo ed essenziale elemento da considerare riguarda il fatto che sono le modalità stesse di calcolo del nuovo indicatore "unico" costituito dalla spesa strutturale primaria (ossia al netto, tra l'altro, delle misure discrezionali sul lato delle entrate) a consentire di avallare un'interpretazione del passaggio al nuovo quadro di regole nel segno della continuità, dal punto di vista costituzionale qui considerato, tra i due assetti previgente e subentrante.

Ciò in quanto, sostanzialmente, il saldo, ossia la misura di quell'equilibrio tra entrate e spese al cui presidio è finalizzata la normativa interna (anche di rango costituzionale), deriva automaticamente da una variazione della spesa calcolata tenendo conto (tra l'altro) della manovra discrezionale sull'entrata. Da questo punto di vista appariva dunque alla Corte del tutto sostenibile – almeno *ex ante* – che i due percorsi relativi al saldo ed alla spesa netta così calcolata possano essere considerati tra di loro allineati, dal punto di vista sia del braccio preventivo che del relativo processo di monitoraggio: si tratta di una conclusione che può ritenersi confermata alla luce del nuovo quadro normativo.

Può essere altresì ribadito che – fermo rimanendo che l'esito ineludibile del simultaneo operare della duplice manovra sulla spesa e sull'entrata discrezionale presenta un punto di arrivo costituito da un determinato equilibrio – l'interpretazione orientata su un giudizio di continuità tra nuova *governance* europea ed assetto costituzionale in vigore finisce con il porsi così, in qualche modo, “a rime obbligate”, in quanto trattasi di un'interpretazione sorretta ed indotta dalla descritta sinergia tra le variabili finanziarie in gioco. Va ribadito peraltro che la stessa giurisprudenza costituzionale ha sostenuto che “il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla legge cost. n. 1 del 2012 ha [...] una sua interna coerenza e una sua completezza” (sentenza n. 88 del 2014), laddove va considerato che la regola della spesa era già inclusa nel quadro dei parametri da osservare (come si desume, per il diritto interno, dall'art. 5 della legge n. 243 del 2012), sia pur declinata in forme e ruoli diversi.

Del resto, si osserva che il nuovo *framework* complessivamente considerato rimane calibrato sul rispetto degli obiettivi finali di non superamento del disavanzo e del debito pubblico rispetto ai valori di riferimento, a conferma del fatto che la logica del nuovo quadro di regole rimane incentrata sul perseguimento del fine ultimo di un andamento sostenibile del debito pubblico di ciascun Stato, in linea, dunque, con il vigente art. 97, primo comma, Cost. Il che trova un'ulteriore conferma peraltro – elemento, questo, di novità rispetto ai testi di riferimento assunti ai fini della citata memoria di ottobre – a seguito dell'introduzione, nell'ambito del “trilogo”, di diverse clausole di salvaguardia recanti regole quantitative. Regole intese a mettere a punto la dimensione minima in termini quantitativi dello sforzo fiscale dei singoli Paesi sottoposti al braccio preventivo, ovviamente all'interno del Piano di medio termine e della correlata Traiettoria di riferimento. In tale contesto preponderanti rimangono dunque, per un verso, un certo

obiettivo di rapporto debito/Pil, cui *ex ante* deve essere finalizzata la stessa regola della spesa netta, e, per altro verso, i correlati vincoli in termini di *deficit* nominale e strutturale. Pur in questo ambito interpretativo di sostanziale allineamento del nuovo *framework* con il vigente quadro costituzionale, merita di essere ribadita l'ulteriore annotazione di cui alla citata memoria dell'ottobre scorso, secondo cui le fonti costituzionali (nonché quelle di rango subordinato, come le citate leggi n. 243 del 2012 e n. 196 del 2009), pur nel rinvio dinamico all'ordinamento europeo, risultano riferite pur sempre ad indicatori calcolati al lordo e non al netto dell'onere per interessi.

Sempre dal punto di vista della coerenza costituzionale si staglia poi sullo sfondo il tema del ruolo che nel nuovo *framework* normativo avranno a regime le leggi di bilancio e le manovre annuali ed infra-annuali dei singoli Paesi, se tutta la nuova architettura istituzionale è finalizzata a privilegiare il raggiungimento degli obiettivi finali di un percorso pluriennale caratterizzato da maggiore rigidità rispetto all'assetto precedente. In altre parole, una volta conclusa la fase della messa a punto del Piano strutturale (e della Traiettorie di riferimento), all'interno di un assetto costituzionale che rimane formalmente basato su un ruolo decisivo assegnato alla legge di bilancio, una riflessione sarà possibile – anche sulla base del concreto operare degli istituti ed eventualmente delle modifiche al regime che regola l'attuale legge di bilancio – sull'effettivo spazio di azione sostanziale che sarà rimasto riservato alle singole leggi di bilancio, il cui contenuto dipenderà anche dal dettaglio degli impegni finali assunti. Al riguardo, del tutto plausibile sembra ipotizzare per intanto una sorta di correlazione inversa tra il livello di dettaglio degli impegni assunti e il ruolo sostanziale delle leggi di bilancio: ciò pur nella conferma dei compiti di monitoraggio e coordinamento della spesa dei diversi comparti della pubblica amministrazione nonché della funzione autorizzatoria e definitiva del quadro finanziario tipici di tale legge.

Va peraltro ricordato, sempre in tema di coerenza, che uno dei profili dell'attuale normativa costituzionale in materia di bilancio ruota formalmente intorno a quel risalente principio di annualità che, per un verso, presenta rilevanti implicazioni su importanti snodi del nostro ordinamento contabile (ad es. obbligo di copertura, rilevanza della contabilità finanziaria *et alia*) e, dall'altro, andrà d'ora in poi valutato all'interno di una logica che privilegia la fissazione ed il raggiungimento di obiettivi finali su scala pluriennale, pur nel rispetto di tappe intermedie annuali.

Rimane infine sullo sfondo l'ulteriore profilo costituzionale riferito alla necessità di una coerente definizione – nell'assetto complessivo riferito alla decisione – del ruolo del Parlamento per gli aspetti riferiti alla fase ascendente ai fini della configurazione degli impegni (e naturalmente alla loro eventuale revisione).

La struttura e la tempistica dei documenti programmatici di bilancio

3.2.

Come prima illustrato, per il braccio preventivo è stato previsto, con apposita disposizione transitoria (articolo 36), un primo ciclo di sorveglianza con condizioni speciali: mentre, infatti, la tempistica ordinaria per i cicli successivi di sorveglianza prevede le date del 15 gennaio e del 30 aprile entro cui, rispettivamente, la Commissione deve trasmettere le proprie linee guida ai Paesi interessati dal braccio preventivo e questi ultimi debbono trasmettere i propri piani strutturali di medio termine, in riferimento al primo ciclo di sorveglianza i due termini sono fissati, rispettivamente, per il 21 giugno e per il 20 settembre 2024.

Sul piano ordinamentale emerge il problema della coerenza tra i contenuti degli attuali documenti programmatici per come essi risultano al momento disegnati sul piano metodologico dalla legge di contabilità e quelli del nuovo documento (Piano), con il corollario di cui alle relative scadenze. Sussiste anche l'altro problema se prevedere una doppia disciplina, di cui una transitoria per il primo ciclo di sorveglianza (per esempio in riferimento all'attuale NaDEF) ed una a regime, ovvero se procedere in via interpretativa per il primo caso e concentrare l'eventuale processo di riforma della legge di contabilità solo sul secondo caso.

In linea generale, per il primo ciclo di sorveglianza, i tempi più che ristretti non hanno consentito variazioni metodologiche ovvero operative al riguardo. Dal DEF presentato il 10 aprile u.s. trova conferma – come riconosceva lo stesso programma dell'indagine conoscitiva – che ai nuovi documenti di medio termine dovrebbe essere ascritto, sostanzialmente, un effetto sostitutivo almeno della prima sezione (programma di stabilità) del DEF (art. 10 della legge di contabilità). Ciò dal momento che la nuova procedura di cui al primo ciclo di sorveglianza parte a giugno dello stesso 2024, con la pubblicazione da parte della Commissione della traiettoria di riferimento per la spesa

netta, e si conclude nel successivo settembre, con la trasmissione a quest'ultima del programma di medio termine.

Il DEF 2024 ha tenuto però conto dell'indicazione da parte della Commissione europea di presentare per quest'anno Programmi di stabilità sintetici, limitandosi a fornire contenuti e informazioni di carattere essenziale. Ciò nella conferma, comunque, dell'indicazione di obiettivi riferiti alle grandezze di finanza pubblica quali emergono dal profilo tendenziale a legislazione vigente (unitamente ad una stima delle cosiddette "politiche invariate" per il prossimo triennio), rinviando naturalmente all'imminente redazione del Piano la predisposizione di un nuovo quadro programmatico coerente con le nuove regole europee e con l'orizzonte quinquennale che sarà necessario adottare. Il DEF 2024 contiene anche il Programma Nazionale di Riforma, che tiene conto delle modifiche al PNRR derivanti dalla rinegoziazione portata avanti dal Governo italiano e dall'introduzione del nuovo capitolo legato al *RePowerEU*.

Circa poi l'assetto a regime, non può che essere ribadito che la nuova logica non risulta più imperniata sulla reimpostabilità annuale degli obiettivi (pur nell'ambito di un quadro di medio termine), ma risulta calibrata sull'assunzione di rigidi impegni di medio periodo agli intervalli previsti: salvo i casi di correzioni al verificarsi delle ipotesi consentite, l'esito della nuova procedura potrebbe però non risolversi necessariamente nel superamento dell'attuale assetto dei documenti contabili annuali e delle relative scadenze, rimanendo uno spazio di azione per la revisione dei "tendenziali" e, comunque, per l'aggiustamento dell'*agenda* interna al fine di mantenersi in linea con il Piano in riferimento sia al *quomodo* sia all'aggiornamento alla luce delle numerose variabili in gioco. Rimangono poi da decidere la forma ed il contenuto del nuovo Piano di medio termine (con la relativa Traiettoria), così come rimane da inquadrare, sul piano normativo, la tempistica ed il documento (Rapporto) con cui dar conto periodicamente dell'attuazione degli impegni assunti in termini di implementazione del percorso di spesa. Il tutto dovrebbe sostanziarsi, naturalmente, in modifiche formali all'attuale quadro ordinamentale interno.

In questo contesto appare altresì evidente che, quali che siano le configurazioni formali dei nuovi documenti di programma, vanno ridefinite, come prima accennato, anche le modalità di coinvolgimento del Parlamento nelle varie fasi delle decisioni, modalità che – sebbene difficilmente difformi dal consolidato modello della risoluzione quale atto di

indirizzò nei confronti del Governo, trattandosi di documenti di natura non legislativa – probabilmente potrebbero anche risultare più pervasive e vincolanti circa il dettaglio riferito ai settori della finanza pubblica ed alla relativa composizione e coordinamento, al di là della definizione dei saldi di riferimento.

Quanto poi alla fase autunnale, sempre in merito al primo ciclo di sorveglianza si osserva che, pur non essendo più possibile, nel nuovo quadro di regole, riorientare gli obiettivi prima della sessione di bilancio, sembrerebbe comunque ripetersi il quadro primaverile riferito al DEF, ossia una fase di aggiornamento degli andamenti “tendenziali” nonché una ricalibratura dell’*agenda* interna al fine di mantenersi in linea con il Piano per quanto concerne sia il *quomodo* che l’aggiornamento alla luce delle numerose variabili in gioco. Rimane altresì da definire la figura dei “provvedimenti collegati” in riferimento al documento che ne indica l’elenco: si tratta, infatti, di un istituto che non sembra perdere di significato nel nuovo quadro, in quanto disancorato nel nostro sistema normativo dalla sessione di bilancio ed anzi propedeutico alla indicazione dei provvedimenti legislativi a sostegno dell’attuazione del programma di Governo, ivi compresi – è da ritenere – gli impegni assunti in sede europea in materia di finanza pubblica.

A questo riguardo, alla luce del richiamo contenuto nel programma dell’indagine, conviene brevemente riprendere la proposta di legge n. 3437 della Camera dei deputati della XVIII legislatura (approvata in quel ramo del Parlamento ma non tradottasi poi in legge), la quale disponeva, da un lato, l’anticipo dei termini di presentazione della NaDEF e del disegno di legge di bilancio e, dall’altro, l’obbligo di informativa al Parlamento da parte del Presidente del Consiglio in caso di mancato rispetto del secondo termine. In merito, per la prima parte, premesso che non può che trattarsi di termini non perentori, in quanto il relativo rispetto dipende anche da fattori politici ed appare difficile prevedere delle sanzioni, si osserva che i tempi di presentazione della futura NaDEF non possono non tener conto di quelli relativi della disponibilità del dato relativo alle variabili in gioco (con particolare riguardo alle entrate), mentre, per la seconda parte (obbligo a riferire da parte del Presidente del Consiglio in caso di mancato rispetto dei tempi di presentazione), sembra trattarsi di un poco proficuo aggravio procedurale, perché in futuro sarà rilevante la disponibilità di dati solidi ed aggiornati (nell’assetto previgente, invece, il problema dell’eventuale ritardo nella presentazione del documento era dovuto con tutta evidenza a problemi di natura politica).

Sempre dal punto di vista del riferimento al vigente ordinamento contabile, appare opportuno ricordare brevemente i riferimenti normativi riguardanti la materia. Le disposizioni direttamente interessate della legge di contabilità riguardano essenzialmente gli artt. 7 (ciclo e strumenti della programmazione di bilancio), 8 (coordinamento della finanza pubblica degli enti territoriali) e 9 (rapporti con l'Unione europea in tema di finanza pubblica, a proposito in particolare del Documento programmatico di bilancio). Andrebbe altresì formalizzato il richiamato rapporto in cui si dà conto entro il 30 aprile di ogni anno dei progressi compiuti nell'attuazione degli impegni assunti, nonché le relative forme di coinvolgimento del Parlamento ed eventualmente degli altri soggetti indicati nel *framework*.

I riflessi sugli assetti istituzionali

3.3.

Appare in primo luogo abbastanza plausibile prevedere che gli attuali vincoli di coerenza tra la sessione di bilancio e gli impegni assunti a livello europeo rimangano in tutta la loro coerenza, al di là di singoli interventi correttivi sulle varie normative, in riferimento ai richiami a tal riguardo tanto della legge n. 243 del 2012 quanto della legge n. 196 del 2009. Ciò ovviamente tenendo conto della modifica dei documenti di riferimento, come prima accennato, in un contesto in cui comunque permangono – all'interno del Piano – oltre che la nuova regola della spesa, i vincoli quantitativi riferiti ai saldi di bilancio ed al debito.

Più in generale, circa la necessità di intervenire sui testi delle citate leggi nn. 243 e 196, per alcuni aspetti di quest'ultima si è già svolta qualche considerazione, così come nel prosieguo sarà effettuato per ulteriori profili. Per intanto, un richiamo da approfondire riguarda, in particolare, la legge n. 243, prima citata (ed ancor prima la norma da cui essa trae origine, ossia l'art. 5 della legge costituzionale n. 1 del 2012), il cui impianto risulta calibrato sulle regole previgenti dell'Unione europea, soprattutto in riferimento ai primi tre Capi (rispettivamente, oggetto e definizioni, equilibrio dei bilanci e sostenibilità del debito delle amministrazioni pubbliche e, infine, meccanismo di correzione). Soprattutto il Capo II appare destinatario di una opera di revisione, nel momento in cui l'obiettivo di medio termine dovrebbe essere sostituito dal nuovo quadro normativo di riferimento nei termini e con gli indicatori prima riassunti, mentre al suo interno l'art. 6, riferito agli

scostamenti per eventi eccezionali, al di là dell'aggiornamento dei richiami ai nuovi istituti, nella sostanza risulta confermato.

Per gli altri Capi sembrerebbe che per intanto si tratti di modificare i riferimenti al mutato quadro di regole, eventualmente rivisitando anche la materia di cui almeno al Capo IV (Equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico).

I riflessi sugli equilibri degli enti territoriali

3.4.

La revisione della regola fiscale applicata alla finanza pubblica nel suo complesso impone di affrontare la problematica relativa alla traduzione dei vincoli nell'ordinamento interno ai fini del necessario coinvolgimento delle autonomie locali, così come avvenuto sin dal 1999 con l'introduzione del Patto di Stabilità Interno (PSI) come versione domestica del patto di stabilità e crescita, valutando gli eventuali adeguamenti al capo IV della legge 243 del 2012.

Nei primi 15 anni degli anni 2000, il concorso degli enti territoriali agli obiettivi di finanza pubblica è stato assicurato attraverso il progressivo miglioramento del saldo tra entrate e spese al fine di diminuire il disavanzo e ridurre il rapporto tra debito e prodotto interno lordo. Le modalità di conseguimento dell'obiettivo sono state modificate quasi annualmente al fine di rendere più o meno stringente la regola in considerazione degli effetti prodotti e dei mutamenti della congiuntura economica. Ciò ha determinato una continua mutevolezza dell'impianto regolatorio: in alcuni anni, all'obiettivo di saldo si è affiancato un obiettivo di contenimento della crescita della spesa corrente; è stato ora ampliato ora ristretto il perimetro della spesa soggetta a contenimento; dal 2005 è stata inclusa nel saldo anche la spesa per investimenti e sono inoltre mutati nel tempo gli aggregati di entrata e spesa presi in considerazione (cassa, competenza, competenza ibrida). Con l'introduzione del pareggio di bilancio e la definizione del concorso alla finanza pubblica fissata dalla legge 243 del 2012 in termini di equilibrio, è iniziato un percorso di semplificazione del contributo delle autonomie e un maggior allineamento ai saldi rilevanti in sede europea. Si è passati quindi da un obiettivo che imponeva la produzione di avanzi, al pareggio prima, e, successivamente, in attuazione delle sentenze costituzionali, al saldo non negativo di competenza rilevato sulla base dei prospetti sugli equilibri imposti dalla contabilità armonizzata.

Ora, di fronte al nuovo impianto della regola fiscale europea che si basa sulla centralità dell'indicatore di spesa netta quale perno operativo del braccio preventivo, le opzioni per un ridisegno del concorso delle autonomie territoriali necessitano un'attenta ponderazione.

La praticabilità dell'adozione anche a livello territoriale di un sistema basato su un tetto di spesa potrebbe risultare diversa tra enti territoriali.

Nel caso delle amministrazioni regionali e degli enti sanitari, i margini di manovra sembrano particolarmente ridotti. E questo a ragione della rilevanza della spesa sanitaria in capo ai bilanci regionali e al conseguente meccanismo di definizione dei fabbisogni sanitari nazionali standard per la garanzia dei Livelli essenziali di assistenza. La previsione di copertura con nuove entrate nel caso di eccedenze di spesa rispetto al programmato rappresenta, almeno per questa voce, un meccanismo di salvaguardia che ha consentito finora di mantenere la spesa entro i limiti previsti.

La spesa primaria nazionale (al netto delle somme trasferite soprattutto agli enti sanitari) in capo alle regioni è quindi limitata: può essere stimata inferiore ai 29 miliardi nel 2022 meno dell'1,5 per cento in termini di prodotto, in continua flessione negli ultimi anni (con l'eccezione del biennio della crisi sanitaria).

Il contributo già assicurato in termini di saldo non negativo di competenza rilevato dai prospetti degli equilibri di bilancio di cui al d.lgs. 118/2011 potrebbe quindi trovare al più, nei prossimi anni, un rafforzamento nel concorso alla finanza pubblica previsto dal comma 527 della legge di bilancio per il 2024, in base al quale le regioni a statuto ordinario conseguono un risparmio in termini di indebitamento netto pari a 305 milioni nel 2024 e 350 milioni annui dal 2025 al 2028. Si tratta di un contributo che si aggiunge a quello già introdotto dalla legge di bilancio per il 2021 e relativo alle annualità dal 2023 al 2025 (196 milioni annui).

Il concorso che opera nelle more dell'adozione delle nuove regole di *governance* europea (come espressamente indicato dal legislatore anticipando un chiaro orientamento a favore del coinvolgimento delle autonomie territoriali in quelli che saranno i nuovi obiettivi di finanza pubblica), si configura come riversamento che le regioni devono operare al bilancio dello Stato, quantificato per ciascun ente in misura proporzionale agli impegni di spesa corrente al netto della missione 12 (diritti sociali e politiche della famiglia) e della missione 13 (tutela della salute). L'intervento, quindi, mira a determinare una compressione della spesa corrente e rimette alla piena autonomia di ciascuna amministrazione l'individuazione delle singole voci su cui conseguire risparmi, salvaguardando l'area delle politiche assistenziale e sanitaria. Il percorso avviato in via provvisoria presenta quindi elementi che potrebbero essere tenuti in considerazione anche nella messa a punto della regola definitiva.

Più complesso è il quadro ove si guardi agli enti locali (comuni, province e città metropolitane) che sostengono la quota più rilevante di spesa territoriale (al netto di quella sanitaria). La trasposizione in bilancio del vincolo sulla spesa netta non può essere definita in termini di limite posto a singole voci di spesa (secondo quella che era l'ottica originaria di specifici tetti di spesa), in quanto ciò rappresenterebbe, una interferenza con la sfera di autonomia riconosciuta agli enti dalla Costituzione. Sul tema, infatti, è più volte intervenuta la Corte costituzionale, dichiarando legittimi i vincoli imposti dal legislatore solo nei limiti in cui stabiliscano un *“limite complessivo, che lascia agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa”* (sentenza n. 182 del 2011, nonché sentenze n. 297 del 2009; n. 289 del 2008; n. 169 del 2007).

L'area di spesa soggetta a vincolo potrebbe essere delimitata, dunque, solo in termini di aggregato o potrebbe costituire, piuttosto, un parametro di riferimento ai fini di riparto del contributo complessivo (come già avvenuto in alcune versioni del PSI precedenti al pareggio di bilancio), rimettendo alla piena discrezionalità delle amministrazioni su quali categorie di spesa intervenire in senso restrittivo.

In alternativa, l'opzione di fissare un contributo in termini di saldo, al fine di poter incidere efficacemente sull'andamento di crescita tendenziale della spesa, dovrebbe necessariamente prevedere obiettivi di avanzo. Questi sarebbero idonei a produrre, in via indiretta, una contrazione delle uscite e, anche in presenza di una dinamica delle entrate più favorevole rispetto alle previsioni, avrebbero l'effetto di inibire la corrispondente espansione della capacità di spesa. Tale impianto, tuttavia, si presenterebbe in controtendenza rispetto al lungo percorso di semplificazione che ha portato a definire il concorso delle autonomie territoriali agli obiettivi di finanza pubblica in termini di equilibrio, inteso come saldo di competenza non negativo (art. 1, commi 819 e seguenti della legge di bilancio per il 2019) e troverebbe il limite dei pronunciamenti della Corte costituzionale nelle sentenze n. 247/2017 e n. 101/2018.

La legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio 2019), tenendo in considerazione le modifiche apportate nel 2016 alla legge n. 243 del 2012 e le sentenze della Corte costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, ha semplificato la disciplina avvicinando l'equilibrio di bilancio previsto dal decreto legislativo n. 118/2011 all'equilibrio di finanza pubblica.

Tale semplificazione ha avuto una diversa decorrenza per le Regioni a statuto speciale, le Province autonome e gli enti locali, per le quali le nuove regole si applicano dal 2019, e per le Regioni a statuto ordinario, per le quali tale applicazione è stata prevista dal 2021, ma con la possibilità, introdotta dall'art. 1, co. 541, della l. n. 160/2019, di utilizzare sin dal 2020 l'avanzo di amministrazione e il fondo pluriennale vincolato ai fini dell'equilibrio di bilancio.

Nella deliberazione n. 20/SSRRCO/QMIG/2019, le Sezioni riunite in sede di controllo hanno ribadito che la disciplina dell'equilibrio finanziario degli enti territoriali, di cui al d.lgs. n. 118/2011,

si affianca alla disciplina in tema di “saldo di finanza pubblica”, funzionale all’osservanza degli obiettivi posti in sede europea, di cui agli artt. 9 e 10 della legge n. 243 del 2012.

L’esigenza di individuare un punto di equilibrio tra l’obiettivo di concorso alla finanza pubblica e l’impianto costituzionale in cui si collocano le autonomie territoriali potrebbe dunque richiedere un mix di soluzioni, come del resto avvenuto in passato negli anni in cui gli obiettivi di Patto venivano rafforzati da misure di contenimento della spesa. In tal caso, nel ridisegno complessivo del concorso degli enti territoriali alla finanza pubblica, andrebbero comunque valutati adeguati correttivi in termini di voci di spesa da escludere per evitare effetti di compressione della spesa più produttiva (gli investimenti), nonché in termini di coordinamento tra le regole della contabilità armonizzata e la contabilità nazionale, sia con riferimento all’attivazione di meccanismi premianti/sanzionatori preordinati a rafforzare l’efficacia della regola fiscale. Un percorso che potrebbe presentare diverse assonanze con le versioni iniziali del PSI, che, come detto, scontavano peraltro un elevato grado di tecnicismo e di complessità, rendendo difficoltosa la programmazione di bilancio delle amministrazioni locali, e che progressivamente sono state superate, in un’ottica di semplificazione e di revisione strutturale delle regole.

Anche in questo caso appare opportuno prestare attenzione al contributo alla finanza pubblica che nuovamente si affaccia da quest’anno per gli enti territoriali e che rappresenta un rafforzamento del concorso già assicurato in termini di saldo non negativo di competenza rilevato dai prospetti degli equilibri di bilancio di cui al d.lgs. 118/2011. La legge di bilancio per il 2024 (art.1, comma 533), infatti, prevede che gli enti locali conseguano un risparmio in termini di indebitamento netto pari a 250 milioni annui dal 2024 al 2028. Si tratta, a ben vedere, di un contributo che si aggiunge a quello già introdotto dalla legge di bilancio per il 2021 e limitato alle annualità 2024 e 2025 (150 milioni annui).

Il concorso che, come nel caso delle regioni, opera nelle more dell’adozione delle nuove regole di governance europea, si configura come taglio di risorse ai trasferimenti da erogare dal bilancio dello Stato, quantificato per ciascun ente in misura proporzionale alla spesa corrente al netto della missione 12 (diritti sociali e politiche della famiglia), delle risorse ricevute per attuazione del PNRR e di quelle nazionali relative ad alcuni specifici programmi di investimento.

L'intervento, quindi, operato dal lato dell'entrata, mira a determinare una compressione della spesa, in particolare della spesa corrente (essendo il taglio delle risorse disposto su quelle di parte corrente) e rimette alla piena autonomia di ciascun ente l'individuazione delle singole voci di spesa su cui operare un contenimento. L'operatività del meccanismo, circoscritta alla sola cassa, non sembra possa generare tensioni sugli equilibri ed in particolare sul saldo da rispettare ai sensi della legge di bilancio per il 2019 che è esposto in termini di competenza.

Il percorso avviato in via provvisoria presenta quindi, anche nel caso degli enti locali, elementi che potrebbero essere tenuti in considerazione nella messa a punto della regola definitiva; tuttavia, essi rendono evidente la necessità, laddove si intenda confermare l'opzione di tagli operati sui trasferimenti connotati da una vocazione perequativa, di superare con urgenza alcuni nodi ancora irrisolti, legati alla mancata piena attuazione del federalismo fiscale. Primo fra tutti, la definizione dei LEP e dei percorsi di convergenza degli obiettivi di servizio nonché dei costi e dei fabbisogni standard al fine di pervenire a quantificare le risorse necessarie per assicurare i livelli essenziali delle prestazioni e l'esercizio delle funzioni fondamentali su tutto il territorio nazionale.

Vi sono, poi, ulteriori aspetti da tenere in debito conto:

- l'individuazione dei criteri di ripartizione del contributo cumulato del comparto: questo è senza dubbio un ambito in cui possono sorgere tensioni tra territori, sicché sarebbe comunque preferibile un approccio di tipo "cooperativo", seppure più complesso, al fine di soddisfare l'esigenza di riallocazione delle risorse in ragione della dimensione territoriale dei servizi pubblici erogati e degli indirizzi della programmazione strategica. Potrebbe essere intrapreso un percorso di accordi di livello regionale, come avviene per le RSS con gli accordi di finanza pubblica;
- la maggiore o minore estensione dell'area di spesa sui cui dovrebbe agire il vincolo: essa determina un diverso grado di flessibilità nella gestione dei bilanci ed è pertanto opportuno calibrare con accortezza il perimetro di operatività del limite onde evitare che l'effetto restrittivo si scarichi sulla spesa in conto capitale;
- l'eventuale proiezione su un orizzonte pluriennale del percorso di convergenza a carico degli enti locali, in linea con la traiettoria di aggiustamento della finanza pubblica; : ciò permetterebbe un graduale adattamento da parte delle amministrazioni e potrebbe consentire di recuperare l'esperienza positiva dei meccanismi di compensazione tra

enti caratterizzati da fabbisogni di spesa temporalmente differenti, come sperimentato nel periodo di vigenza del PSI.

Indipendentemente da quello che potrà essere il percorso che verrà concretamente intrapreso, è comunque fondamentale che il progetto di definizione della regola fiscale domestica sia portato avanti con l'ambizione di coniugare il controllo e il contenimento della spesa pubblica con le esigenze di sviluppo economico e di garanzia dei diritti di cittadinanza su tutto il territorio.

I riflessi sulle tecniche relative alle procedure parlamentari e sui parametri per le coperture finanziarie

3.5

Quanto alla citata legge di contabilità nel contesto dei riflessi del nuovo quadro normativo sulle procedure parlamentari, viene in evidenza l'art. 17, in merito alle modalità di assolvimento della copertura finanziaria degli oneri riferiti alle leggi ordinarie. Il problema che si può porre è se al riguardo i nuovi parametri – e segnatamente quello relativo all'adozione dell'aggregato della spesa netta nell'ambito del braccio preventivo – possano implicare sviluppi di natura interpretativa ovvero modificativa del testo della legge, per la parte qui venuta in considerazione.

Già nelle precedenti occasioni in cui si era espressa la Corte sulla nuova *governance* europea era stato messo in luce (tra l'altro) che un primo ed essenziale elemento da considerare in materia riguarda il fatto che – come già prima riferito – sono le modalità stesse di calcolo (ai fini del percorso di bilancio e della sorveglianza di bilancio annuale) del nuovo indicatore costituito dalla spesa primaria strutturale (ossia considerando, tra l'altro, le misure discrezionali sul lato delle entrate) a consentire di avallare un'interpretazione del passaggio al nuovo quadro di regole nel segno della continuità (in coerenza con quanto osservato in riferimento al testo costituzionale) rispetto all'assetto esistente, basato fondamentalmente sulla difesa del saldo dato. Ciò in quanto – giova ricordare – il saldo, ossia la misura di quell'equilibrio tra entrate e spese di cui alla normativa interna (anche di rango costituzionale), deriva, almeno *ex ante*, automaticamente dalla variazione della spesa in quanto calcolata tenendo conto della manovra discrezionale sull'entrata.

Non va dimenticato peraltro che la stessa, menzionata Traiettorie di riferimento annovera tra i suoi due obiettivi il conseguimento di un margine di resilienza del saldo strutturale (oltre che porre il debito su un sentiero decrescente). È del tutto plausibile attendersi, d'altro canto, che sarà poi compito delle future disposizioni attuative reimpostare le metodologie in linea generale ed in particolare rimettere a fuoco la relazione tra la regola della spesa e quella sul saldo strutturale di bilancio, come già avveniva ad opera del Codice di condotta per le previgenti regole del Patto di stabilità e crescita.

In ordine, dunque, all'eventuale ricaduta sul sistema delle coperture non sembra per intanto che ciò si riverberi in via diretta nella necessità di una modifica formale della norma della legge di contabilità che regola la materia, ossia l'art. 17 citato, in riferimento sia ai testi governativi che agli emendamenti parlamentari. Infatti, a parte i noti vincoli di cui al non peggioramento della qualità della composizione delle uscite (che rimangono), si può sinteticamente osservare che, se la nuova spesa proposta si compensa con minori spese (nell'ipotesi, quindi, del ricorso sia al fondo speciale che alla riduzione di precedenti autorizzazioni legislative di spesa), il risultato della proposta legislativa non dovrebbe impattare sul nuovo indicatore. Se viceversa la proposta di nuova o maggiore spesa assume a copertura l'effetto di una variazione normativa di un cospicuo di entrata, si dovrebbe ricadere nell'ipotesi della manovra discrezionale dell'entrata, ammessa, come prima osservato, come elemento di scomputo ai fini del rispetto del tasso di variazione della spesa netta. Da questo punto di vista non si ravvisano pertanto sufficienti elementi di tensione rispetto alla forma ed all'attuazione della legge di contabilità in vigore, a condizione, ovviamente, nel caso di ricorso all'entrata, che risulti rispettato il vincolo della modifica normativa con effetto incrementativo dell'introito: ciò anche per rendere più sostenibile la relativa copertura, come già la legge di contabilità in vigore prevede da lungo tempo, ferma rimanendo l'impossibilità di utilizzare entrate di conto capitale per finalità onerose correnti.

Ciò introduce però al tema più ampio circa la utilizzabilità o meno delle sopravvenienze a legislazione vigente nel corso di esercizio come fonte di copertura tanto di nuove o maggiori spese quanto di minori entrate, sotto il duplice profilo della relativa sostenibilità, ma soprattutto della coerenza con la nuova regola della spesa e comunque con la griglia dei vincoli da rispettare.

Da questo punto di vista, nonostante la presenza, per il bilancio finanziario dello Stato, di un'esplicita norma nella legge di contabilità (art. 17, comma 1-*bis*) che impedisce l'utilizzo di tali sopravvenienze se legate al miglioramento della previsione del ciclo e segnatamente alle relative maggiori entrate tendenziali, si è verificato infatti, nell'esperienza degli ultimi anni, che miglioramenti (*rectius*, minori peggioramenti) in corso d'anno delle previsioni relative ai saldi "tendenziali", a parità di obiettivi programmatici, abbiano costituito la riserva per la compensazione di interventi in corso d'esercizio di natura discrezionale (e con proiezione ultrannuale), con l'intento di apportare sostegno all'economia. L'effetto del divieto di operare in tal senso, sempre per la contabilità finanziaria di cui al bilancio dello Stato, ha determinato che ogni volta si sono dovuti formalmente peggiorare il saldo netto da finanziare ed il livello massimo di ricorso al mercato, il che non è accaduto per la contabilità nazionale (al netto dell'assenza di una previsione legislativa in tal senso, affidata solo ai documenti programmatici), risolvendosi infatti, l'operazione, a saldi-obiettivo di contabilità nazionale invariati.

Tale fattispecie, non vietata dalla previgente formulazione del Patto di stabilità e crescita, non dovrebbe più essere consentita dalla nuova conformazione del *framework* di regole europee in materia: in base ai nuovi principi, infatti, anche ai fini della contabilità nazionale valida in ambito UE, solo le maggiori entrate frutto di manovra discrezionale dovrebbero poter essere scomutate dal tasso di crescita della spesa consentito e pattuito e quindi non anche quelle legate all'evoluzione del ciclo. Con il che si avrebbe l'allineamento tra le due normative riferite al bilancio finanziario dello Stato e alla contabilità nazionale, nel senso che quest'ultima viene rimodulata sulla prima.

Tra l'altro, si innesta in queste osservazioni anche il tema della collocazione dei proventi derivanti dalla lotta all'evasione, di difficile sussumibilità nel quadro tendenziale per ovvie ragioni di prudenza, ma che non possono essere inquadrati come fonti di copertura di oneri certi e permanenti, come pure è accaduto: l'invito che qui si può formulare va nel senso di una grande prudenza nella quantificazione dei proventi di tali fattispecie, da limitare ad un'effettiva, perdurante e comprovata espansione della base imponibile, fermo rimanendo che, alla luce del nuovo quadro di regole, si dovrebbe trattare di partite non scomputabili nel calcolo dell'indicatore di cui alla spesa netta, per cui, a parte ogni altra considerazione, non dovrebbe essere possibile compensare maggiore spesa con proventi di tal tipo.

Ci si può porre poi l'ulteriore problema del trattamento da riservare all'ipotesi di un andamento delle spese inferiore rispetto alle previsioni (per cause indipendenti dal ciclo), ossia se detto margine possa essere assunto a copertura per nuove o maggiori spese senza una variazione normativa che crei il relativo margine, sempre nel rispetto dei Patti sottoscritti, inclusivi delle clausole di salvaguardia. Anche in questo caso si dovrebbe propendere per una risposta negativa. Ciò non tanto per violazione del parametro della spesa netta, attesa la neutralità della ipotizzata operazione, quanto per ragioni prudenziali, non solo al fine di agevolare il rispetto dei vincoli, ma anche per evitare una situazione in cui ad una nuova o maggiore spesa certa si contrapponga una minore spesa dal grado di certezza inferiore, in quanto oltretutto non ancorata ad un dato normativo: si tratta di un caso abbastanza speculare a quello delle maggiori entrate da ciclo non più utilizzabili a copertura di nuovi o maggiori spese, sia pure per ragioni diverse. Del resto, *mutatis mutandis*, le esperienze in tal senso effettuate in base alla risalente legge n. 362 del 1988 confermano l'opportunità di un orientamento negativo, non solo per la scarsa agibilità pratica di una tale soluzione procedurale nel trattamento parlamentare dei vari emendamenti (sarebbe da individuare infatti, preliminarmente, un criterio circa l'utilizzo fino a concorrenza del margine disponibile tra le varie proposte emendative): infatti, nel 1996 la norma che consentiva tale forma di copertura fu soppressa, soprattutto per il carattere non consolidato delle sopravvenienze in questione.

Da attenzionare sono poi altri due casi: quello di maggiori spese "tendenziali", per il cui riassorbimento non dovrebbe essere escluso – per analogia con le maggiori o nuove spese oggetto di decisione – il ricorso a maggiori entrate discrezionali, e quello dell'utilizzabilità a copertura, in quanto sopravvenienze discrezionali, di eventuali maggiori entrate nette (per effetti di retroazione certi ed allineati agli oneri) derivanti da normative dettanti in via diretta minori entrate: il caso, legato all'ipotesi di stimoli fiscali con recuperi più che proporzionali e temporalmente allineati, appare però, in base all'esperienza ed alla letteratura sulle spese fiscali, altamente improbabile, a parte il probabile disallineamento temporale tra le minori entrate dirette e gli eventuali recuperi ad esse superiori.

Va anche considerato incidentalmente che le osservazioni qui in corso di svolgimento non possono che essere riferite all'ipotesi di oneri consistenti in nuove o maggiori spese e non anche in minori entrate, in quanto il punto qui in discussione consiste nell'ammissibilità

o meno di coperture basate su mere sopravvenienze di maggiori entrate o di minori spese alla luce della nuova regola della spesa netta strutturale, con una conclusione in senso negativo per entrambi i casi, sia pure per motivi diversi. Naturalmente, anche in caso di interventi consistenti in minori entrate vanno considerati i vincoli in termini di saldo e di debito.

Sullo sfondo, sempre in relazione alle coperture finanziarie, si può ricordare poi il tema, peraltro non nuovo, circa l'esigenza o meno di una formulazione delle proposte di legge, anche in riferimento agli emendamenti presentati in Parlamento, nella loro versione, oltre che nominale, strutturale, ossia al netto degli effetti del ciclo e delle *una tantum*, e comunque in riferimento ai tre saldi richiamati dalla legge di contabilità. Al riguardo, l'orientamento non può che essere, anche in questo caso, di segno negativo. Ciò per l'impossibilità di effettuare sempre le necessarie valutazioni, tra l'altro nei tempi estremamente ristretti quali quelli imposti sovente dai lavori parlamentari, il che vale non solo per i testi governativi, ma a maggior ragione per i testi presentati dai singoli membri delle Camere, restando conseguentemente rimessa alla dialettica tra Governo e forze politiche la valutazione dei vari aspetti contabili delle proposte, che comunque non possono che rimanere formalmente riferite al dato nominale riferito al saldo netto da finanziare. Conseguentemente, è da escludere una reinterpretazione dell'obbligo di copertura finanziaria (e quindi della quantificazione degli oneri) in termini diversi dal riferimento di natura nominale avuto riguardo alla contabilità finanziaria di bilancio, spettando poi al Governo sia l'introduzione di eventuali elementi ulteriori nel dibattito parlamentare sia la gestione delle decisioni legislative anche per gli aspetti di carattere strutturale, oltre che per quelli riferiti ai saldi diversi da quello di bilancio. Per gli stessi motivi da escludere è anche l'assunzione, ai fini delle declaratorie di inammissibilità degli emendamenti presentati in Parlamento ai vari disegni di legge, del parametro di cui alla versione strutturale dei vari oneri proposti e della loro formulazione avuto riguardo ai saldi diversi da quelli di bilancio.

Il che naturalmente vale *in toto* anche per il disegno di legge di bilancio ed i relativi emendamenti per gli aspetti riferiti tanto alla difesa del saldo dato quanto alla relativa formulazione in termini nominali. Ciò nell'ambito naturalmente di un'impostazione tradizionale di tale legge, al netto di quanto osservato circa il suo futuro ruolo in un contesto di rigida programmazione di medio termine.

Infine, in tema di copertura, si può esprimere l'invito ad una più puntuale attuazione della normativa sulla legge delega, le quali, solo nel caso di impossibilità a risolvere i problemi di quantificazione degli oneri e di copertura al suo interno, possono rinviare alla legislazione delegata, come è invece diventata prassi quasi incontrastata.

L'utilizzo della procedura degli eventi eccezionali

3.6.

Le questioni qui affrontate consentono peraltro di riprendere sinteticamente quanto la Corte ha da tempo già sottolineato, con evidenti riflessi sulla tenuta dei vari obiettivi oggetto del Patto di medio termine e delle clausole di salvaguardia ivi incluse, anche alla luce della illustrata conferma dell'istituto ad opera del nuovo assetto delle regole europee. Si tratta del fenomeno, da qualche anno abbastanza ricorrente, di utilizzo della procedura per gli eventi eccezionali di cui al secondo comma dell'art. 81, Cost. (e dell'art. 6 della correlata legge n. 243 del 2012) anche per la compensazione di interventi di carattere

discrezionale, non direttamente legati, dunque, né al ciclo negativo né ad eventi straordinari, con la conseguenza che la compensazione è avvenuta peggiorando l'indebitamento netto (così come il saldo di bilancio). Il tutto è accaduto con varie modalità, assumendo anche a copertura miglioramenti degli andamenti "tendenziali" (ovvero minori peggioramenti) a parità di saldi programmatici (il che, come prima osservato, dovrebbe oltretutto costituire ora una procedura non più consentita a livello di contabilità nazionale, se la nettizzazione circa il rispetto del parametro della spesa netta deve essere riferita solo alla manovra sulle entrate discrezionali).

Tale esperienza degli ultimi anni ha determinato che il ricorso all'indebitamento ha finito con l'assumere un carattere per lo più rituale (attesa la sufficienza, di fatto, della presentazione dell'apposita relazione di cui all'art. 6 della legge n. 243 del 2012 e della relativa approvazione in Parlamento con la maggioranza assoluta degli aventi diritto), prescindendosi in tal modo dalla natura dell'intervento, la cui coerenza costituzionale rappresenta invece il requisito prioritario. Non vi è stata, infatti, nelle varie relazioni ex art. 6 citato, l'esplicitazione di un legame con i relativi presupposti legati al ciclo negativo e ad evenienze particolari fuori controllo, le uniche due ipotesi, cioè, al cui verificarsi è consentito costituzionalmente ricorrere a compensazioni con nuovo indebitamento, anche se questo dovesse risultare in linea con gli obiettivi come ridefiniti.

L'auspicio che la Corte può qui esprimere, soprattutto nel nuovo, stringente contesto di impegni di medio termine inclusivi di precise clausole di salvaguardia di carattere quantitativo, non può che andare, pertanto, nel senso di un rispetto più puntuale della prescrizione costituzionale in questione (art. 81, comma secondo) e della connessa procedura di cui alla richiamata legge n. 243 del 2012, nel senso di mantenere il nesso tra le due eccezionalità della copertura mediante indebitamento, da un lato, e della natura straordinaria dell'intervento, dall'altro: ciò, peraltro, non solo per i nuovi interventi onerosi (sia nuova o maggiore spesa che minore entrata) discrezionalmente posti, come prima osservato, ma anche per le fattispecie – già puntualmente verificatesi – per cui, a distanza di anni, si vanno ad utilizzare fondi a suo tempo autorizzati a debito in quanto collegati effettivamente ad eventi straordinari (come per la pandemia) in vista di nuovi, successivi interventi di carattere discrezionale o comunque per i quali non sussiste un'esplicita dichiarazione nel senso di una loro natura quale evento eccezionale.

Aspetti riguardanti il controllo, i quadri di bilancio e le modifiche alla legge di contabilità

4.

Come riportato, sussiste poi un secondo gruppo di considerazioni legato a temi più vasti, come il controllo in corso di esercizio e la verifica a consuntivo degli andamenti di finanza pubblica, le conseguenze della revisione della direttiva europea sui requisiti dei quadri nazionali, gli aggiornamenti della legge di contabilità non strettamente legati alle riforme sulla *governance*, la revisione della spesa pubblica, il percorso di attuazione del federalismo fiscale, nonché la realizzazione di un sistema contabile unico per il settore pubblico basato sul principio *accrual*.

Il controllo in corso di esercizio e la verifica a consuntivo degli andamenti di finanza pubblica

4.1.

Il tema del controllo della finanza pubblica presenta aspetti risalenti ed incide, per molti versi, sulla stessa nascita ed evoluzione di rilevanti istituti di contabilità pubblica, tenuto conto, per un verso, di un'attenzione, in fase previsionale, quasi esclusivamente incentrata sulle variazioni normative e non anche sul "consolidato" (cd. "legislazione vigente") e, per altro verso, dell'enfasi preponderante sulla stessa previsione, a detrimento del ruolo e del peso della fase successiva, legata all'esame del rendiconto.

Per il primo aspetto (enfasi sulla "manovra"), si può ricordare che, con l'introduzione nell'ordinamento della prima legge organica di contabilità di Stato n. 468 del 1978 ed il formalizzarsi nel nostro ordinamento di uno strumento *ad hoc*, allora costituito dalla legge finanziaria, si è concentrata l'attenzione sempre di più sul momento previsionale ed in tale ambito in particolare sulle modifiche normative, restando in secondo piano l'esame della cd. "legislazione vigente" (corrispondente all'attuale Sezione II della legge di bilancio). Con ciò probabilmente poco si è considerato il fatto che quest'ultima si ragguaglia alla quasi totalità del bilancio dello Stato, dal momento che la cd. "manovra" presenta una dimensione alquanto modesta rispetto al complesso di detto bilancio.

A giudizio della Corte, una maggiore considerazione della cd. "legislazione vigente" in sede previsionale sarebbe pertanto opportuna non solo per i preponderanti profili quantitativi, ma anche perché le relative quantificazioni rappresentano in larga parte il frutto di stime, che in quanto tali ben possono fare ingresso nel dibattito parlamentare (e

non), essendo esse rappresentative della misura in cui, per le uscite, ad esempio, lo Stato intende far fronte ai propri obblighi nei confronti della collettività in base alle leggi in vigore. Nell'esercizio 2022, ad esempio, solo per il 16 per cento le spese non risultano frutto di valutazioni, provenendo, i relativi stanziamenti, dalle corrispondenti previsioni normative (cd. "fattori legislativi"), mentre per l'80 per cento si tratta dunque di valutazioni concernenti la spesa obbligatoria (cf. "oneri inderogabili") e per il restante 4 per cento di spesa discrezionale (cd. "adeguamento al fabbisogno"), secondo le definizioni di cui all'art. 21, comma 5, della ripetuta legge di contabilità n. 196 del 2009. Tali dati non possono non implicare, peraltro, una riflessione sulla struttura del bilancio e sulla migliorabilità della relativa trasparenza in base ad un profilo che parta dal dettaglio: si rinvia in argomento ai successivi paragrafi.

Per il secondo profilo (enfasi quasi esclusiva sul momento previsionale rispetto quello del consuntivo), l'indagine conoscitiva pone all'attenzione il rilevante tema del controllo in corso d'anno e del potenziamento della verifica a consuntivo, oggetto della parifica da parte della Corte dei conti: al riguardo, occorre esprimere un apprezzamento in ordine a tale tipo di intento. Per un profilo sistematico merita di essere ricordato, comunque, che il sistema di competenza pura adottato per il bilancio dello Stato (diversamente da quello a competenza mista per gli enti territoriali, per esempio) per sua natura pone un'enfasi particolare sul momento programmatico-previsionale con funzione autorizzatoria e di opposizione di limiti: è in tale contesto che continua a svolgere un ruolo preminente la legge di bilancio, come prima accennato. Va osservato peraltro che ciò non si pone però in termini antitetici con l'esigenza di potenziare l'indagine politica dell'*ex post* non solo per aspetti giuridico-contabili (anche di legittimità) e come fase di valutazione dell'operato di un Governo, ma anche per individuare il *quid agendum* in caso di scostamento rispetto alla previsione: non casualmente, l'attuale ordinamento contabile prevede, per esempio, meccanismi di correzione per scostamenti negativi non dovuti né al ciclo negativo né ad eventi straordinari fuori del controllo dello Stato (art. 8 della legge "rinforzata" n. 243 del 2012).

Al riguardo, tra l'altro, va definita la relativa evoluzione alla luce del nuovo assetto di regole, dal momento che la nuova logica potrebbe richiedere aggiustamenti infra-annuali e recuperi annuali per non "gravare" sul nuovo conto di controllo che registra gli

scostamenti dal percorso di crescita della spesa netta per tutta la durata del Piano di medio termine, con le relative, eventuali sanzioni.

Si tratta di un quadro a maglie larghe dunque – in riferimento all’*ex post* – la cui rilevanza, tra l’altro, si può ritenere aver ricevuto un momento di conferma, sia pure con forme e modalità del tutto diverse, nel nuovo insieme di regole di *governance*, soprattutto in riferimento al braccio correttivo: sia sufficiente qui solo accennare alla citata novità del conto di controllo sull’andamento dell’aggregato di spesa soggetto di sorveglianza (novità che probabilmente implica anche una definizione a livello normativo interno). In questo contesto si può inserire anche il tema del miglioramento delle analisi *ex post* da parte del Parlamento e di una maggiore conoscibilità dei risultati del monitoraggio in corso di gestione.

Il collegamento tra titolo giuridico e quota di stanziamento di spesa

4.2.

Riprendendo il cenno prima effettuato nel precedente paragrafo circa l’opportunità di contemperare l’esame in sede previsionale, a proposito del bilancio dello Stato, degli aspetti legati alle variazioni normative (cd. “manovra” di cui all’attuale Sezione I della legge di bilancio) con quelli legati invece alla cd. “legislazione vigente” (di cui alla Sezione II della legge di bilancio), si può affermare che, in una materia di così elevato rilievo, il maggior interesse del Parlamento per il cd. “consolidato” non può prescindere da un modo diverso in cui il bilancio dello Stato viene prospettato.

Al riguardo vanno posti alcuni temi preliminari, che attengono alla struttura del bilancio dello Stato in senso stretto, in vista di una sua riconfigurazione che restituisca al relativo documento quella piena leggibilità anche di dettaglio che appare per molti versi sensibilmente da migliorare. In merito, infatti, come la Corte ha più volte messo in luce, l’attuale configurazione del bilancio e della prospettazione dei relativi dati appare in larga parte incentrata su una logica cd. “*top down*”, ossia sulla messa a disposizione del Parlamento e della collettività di una serie di aggregazioni di carattere statistico le quali rappresentano, nell’insieme, un’imponente massa di dati, ma di natura essenzialmente aggregata. Nell’ottica di un miglioramento ed accrescimento dell’attenzione che il Parlamento potrebbe riservare a tale componente del bilancio, probabilmente andrebbe dato un seguito, invece, a quanto la Corte sta da tempo sottolineando circa l’esigenza di

una profonda riconsiderazione al riguardo: il fine è di creare, tra l'altro, le premesse non solo per una maggiore messe di dati relativi alla stessa previsione, ma anche le condizioni per un controllo più pervasivo anzitutto *ex ante*, poi in corso d'esercizio e quindi per un approfondimento della fase del consuntivo (tre momenti peraltro intimamente legati).

A tal fine sembrerebbe necessaria una migliore possibilità di comprensione delle determinanti di dettaglio delle varie poste di bilancio, secondo il criterio denominato come "*bottom up*", non necessariamente in alternativa, peraltro, con quello prima evocato ("*top down*"), anzi ad esso complementare. Si tratta dunque non di un capovolgimento dell'impostazione circa la prospettazione dei dati di bilancio, ma di un deciso ampliamento delle informazioni in fase di previsione relative alle singole determinanti delle varie poste contabili, esito di stime i cui parametri al momento non sono del tutto noti.

Nel rinviare ai vari documenti della Corte prodotti al riguardo, si fa presente che essenzialmente si tratta di rendere trasparente, per la spesa, anzitutto il raccordo che passa tra il capitolo (ovvero l'azione ovvero il programma), il relativo titolo giuridico sottostante e la quota di stanziamento corrispondente. Ciò permetterebbe di aprire l'informazione circa il singolo stanziamento in riferimento ai vari titoli sottostanti ed alla correlata quota di previsione di spesa, in sede sia previsionale che di consuntivo. Su questa osservazione se ne innesta poi un'altra, relativa all'illustrazione delle motivazioni circa la quantificazione della singola componente dello stanziamento come correlata al singolo titolo, la cui somma offre poi l'importo complessivo.

Riprendendo le percentuali prima riportate circa la composizione della spesa, laddove solo il 16 per cento deriva direttamente da previsioni normative senza alcuna possibilità di valutazione, si può sostenere infatti che, attesa l'assenza di informazioni di dettaglio per singolo unità di bilancio, dovrebbe essere la Relazione tecnica presentata dal Governo in riferimento alla Sezione II del disegno di legge di bilancio (componente a legislazione vigente) a dover essere sostanzialmente arricchita e riformulata assumendo non solo il criterio – estremamente sintetico – della "categoria economica", ma anche quello della illustrazione delle determinanti per cui la componente di stanziamento riferita al singolo titolo sottostante è stata valutata nella quantità che compare nella previsione di bilancio. Al momento, infatti, la norma di cui al comma 12-*bis* dell'articolo 21, lettera b), della legge di contabilità, che prevede che detta Relazione sia formulata in base a criteri

essenziali da utilizzare per la formulazione, sulla base della legislazione vigente, delle previsioni di entrata e di spesa contenute nella Sezione II, viene interpretata come riferita solo all'aggregato di larga massima costituito dalle "categorie economiche", ciascuna delle quali, in numero ristretto, reca previsioni fortemente aggregate, che impediscono pertanto un'informazione di dettaglio. Eventualmente con una modifica legislativa ovvero in via meramente interpretativa, occorrerebbe, dunque, una prospettazione delle informazioni che renda ricostruibili le motivazioni che hanno portato alla quantificazione della quota di stanziamento afferente ad ogni singolo titolo giuridico sottostante alla previsione di spesa.

Tra l'altro, poiché alla pubblicità e alla fornitura di dati più di dettaglio circa le varie componenti della spesa sulla base della tripartizione prima richiamata di cui all'art. 21, comma 5, della legge di contabilità si riconduce anche lo spazio di emendabilità in sede di esame parlamentare della Sezione II della legge di bilancio, attesa l'intangibilità in questa sede della componente legata agli oneri inderogabili, un'apertura delle informazioni nel senso prima prospettato favorirebbe non solo la comprensione delle determinanti degli stanziamenti (anche in riferimento ai capitoli), ma anche una migliore individuazione dello spazio in essere per l'emendabilità parlamentare (attualmente, in base alla legge di contabilità viene fornito il dettaglio per ogni stato di previsione e per programma, ma solo come dato aggregato e con l'unica distinzione tra spesa corrente e spesa in conto capitale).

Si ricorda, infatti, che al momento possono essere oggetto di emendamento, in riferimento alla Sezione II, i programmi dei diversi stati di previsione per gli importi corrispondenti alle spese previste solo per i "fattori legislativi" e per "l'adeguamento al fabbisogno", restando, pertanto, ammissibili gli emendamenti così formulati purché provvisti della relativa compensazione finanziaria a valere su altri programmi di spesa riferiti a "fattori legislativi" e "adeguamenti al fabbisogno", fatta salva l'indicazione dell'autorizzazione di spesa oggetto di emendamento: è di tutta evidenza al riguardo che una migliore comprensione delle determinanti di dettaglio della componente "oneri inderogabili" consentirebbe di valutarne le stime ed eventualmente di proporre di alternative, trattandosi dell'80 per cento della spesa complessiva.

L'impegno pluriennale ad esigibilità per la spesa e l'accertamento qualificato per l'entrata

4.3.

Sempre sotto il profilo di una maggiore trasparenza circa le componenti di base del bilancio dello Stato – premessa, questa, per un esame più approfondito anche della Sezione II del disegno di legge di bilancio nonché dello stesso rendiconto – si ricorda qui la questione dell'entrata in vigore nel 2019 dell'istituto dell'impegno pluriennale ad esigibilità (IPE), di cui all'art. 34 della legge di contabilità e, più di recente, dell'accertamento qualificato. Lo scopo è di ottenere una più immediata comprensione dell'azione pubblica, attraverso una maggiore attenzione sul momento in cui le risorse sono effettivamente incassate ed erogate dallo Stato piuttosto che sul momento in cui sorge un'obbligazione attiva o passiva, e rendendo più stretto, in tal modo, il legame tra la decisione parlamentare sull'allocazione delle risorse e i risultati dell'azione amministrativa. Tra l'altro, l'attenzione sulla previsione dei flussi di cassa e sulle risorse finanziarie necessarie a colmare gli squilibri tra incassi e pagamenti consentirebbe una riduzione del fenomeno dei residui attivi e passivi, nonché un migliore controllo del fabbisogno e del debito pubblico, in coerenza con l'evoluzione delle regole fiscali sovranazionali. In tale direzione, la modifica della nozione di impegno di spesa prevede l'obbligo di individuazione puntuale degli elementi essenziali dell'impegno (la ragione del debito, l'importo da pagare, le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore) che costituiscono i presupposti per l'adozione del relativo atto e la sua contabilizzazione in bilancio in funzione della scadenza prevista per il pagamento dell'obbligazione. Ciò impone alle Amministrazioni un'impostazione diversa ai fini della valutazione e determinazione degli stanziamenti da iscrivere in bilancio, sia in termini di competenza che di cassa.

In merito, la Corte ha più volte osservato che, in fase previsionale, pur in un contesto di controllo innegabilmente rafforzato dei profili di cassa della gestione del bilancio dello Stato, non risultano fornite informazioni al Parlamento circa l'entità e le motivazioni di dettaglio delle eventuali divaricazioni temporali tra assunzione dell'impegno e relativa esigibilità, il che dà luogo ad una prospettazione dei dati di cui alla Sezione II da cui non traspare in pieno la misura in cui al singolo titolo giuridico sia stata eventualmente

attribuita una scadenza in termini di esigibilità diversa da quanto previsto nel titolo medesimo né le relative motivazioni.

Si ricorda al riguardo che, tra i principi cui si ispira il diritto contabile, sono da annoverare quelli relativi alla annualità, alla chiarezza, alla verificabilità, alla trasparenza ed alla pubblicità ed al rispetto della legislazione vigente. Le suddette esigenze in termini di trasparenza sono poi destinate ad accentuarsi se si considera, sul piano metodologico, che, grazie all'operare del meccanismo dell'IPE, con il tempo si assisterà al formarsi di una sorta di "castelletto" che registra l'affastellarsi, esercizio per esercizio, di impegni assunti ma che non sono ancora diventati esigibili ovvero che lo sono diventati oppure, ancora, che vengono anticipati. Ciò induce a numerose osservazioni. Infatti, da un lato, le medesime informazioni sul piano quantitativo (circa l'entità della eventuale divaricazione tra esercizi tra impegno amministrativo e ad esigibilità) andrebbero fornite non solo per temi generali ed in sintesi *ex post* (come si desume dalla relazione al disegno di legge di cui al Rendiconto generale dello Stato), ma anche in riferimento al dettaglio riferito alla previsione, almeno per ciò che concerne i programmi, oggetto del voto parlamentare, e comunque in riferimento al singolo titolo legislativo.

Dall'altro lato, a maggior ragione non risultano note le motivazioni per detta eventuale divaricazione tra valenza del titolo giuridico e sua esigibilità, il che, per altro verso, rende poco ripercorribili e verificabili le modalità di impostazione delle previsioni di bilancio e, di conseguenza, avuto riguardo al dettaglio, attesa la descritta prospettazione solo per sintesi anche dei consuntivi. In base a tale andamento, in sede di previsione, per quanto riguarda la spesa, con il tempo potrebbe assistersi a previsioni per le quali non è enucleabile autonomamente, per singolo esercizio, la componente di emersione di esigibilità per impegni già assunti né l'eventuale componente di anticipo di impegni futuri, rimanendo non chiara la collocazione della quota afferente al singolo esercizio in base al titolo giuridico per la parte relativa all'impegno "amministrativo" ancora non esigibile.

Ma ciò che più rileva e che la Corte ribadisce con forza è che, mentre le motivazioni di fondo dell'introduzione dell'IPE si addensano sulla programmazione della spesa nei suoi aspetti di cassa, cui si adegua dunque la competenza in quanto ritenuta esigibile (ciò per condivisibili obiettivi di gestione dei saldi di cassa e di tenuta degli obiettivi di debito), appare necessario un'attenta riflessione su altri aspetti istituzionali connessi all'istituto.

Di fatto, esso potrebbe significare, infatti, il condizionamento dell'attuazione delle leggi ad esigenze di cassa, in un contesto di scarsa trasparenza circa i relativi criteri caso per caso nonché circa l'organismo deputato a decidere tempi e modi di tale condizionamento. Ma non può sfuggire, sul piano più generale, attesa la composizione della spesa e, in particolare, del peso della sua componente riferita agli oneri inderogabili (80 per cento),

che occorrerebbe rivedere, come conseguenza della competenza “potenziata”, la stessa nozione di diritto soggettivo giudizialmente tutelabile, che costituisce uno dei cardini su cui si basa l’attuale rapporto tra Stato e cittadinanza quale frutto di un’evoluzione secolare. Ciò in quanto, nell’ipotesi considerata, il soddisfacimento del singolo diritto soggettivo rimarrebbe condizionato alla programmazione delle risorse di cassa.

Tutto ciò a meno di non esplicitare nelle stesse, nuove leggi – ovvero approvare una clausola generale anche per il pregresso – le forme di “diluzione” della esecutività del singolo intervento normativo; il che, se per un verso può costituire un progresso in termini di trasparenza, per altro verso introdurrebbe forme moltiplicate di valutazione degli oneri con coperture allineate all’onere ritenuto effettivo nel tempo: si tratta, però, di uno scenario difficilmente attuabile nell’ambito della fase di deliberazione – governativa e parlamentare – delle varie disposizioni legislative e che va valutato anche per i suoi aspetti costituzionali.

Va infine tenuto presente che l’orientamento della giurisprudenza degli ultimi anni va nel senso della preminenza della prima parte della Costituzione, il che si traduce, tra l’altro, nella difficile opponibilità a terzi di eventuali problemi finanziari.

Sul lato delle entrate, infine, in merito al cd. “accertamento qualificato” (per cui la competenza consiste nella riscuotibilità), gli stessi problemi sono destinati a porsi circa l’esigenza di fornire adeguate informazioni, in sede sia previsionale che di rendicontazione, in vista del passaggio al nuovo sistema di competenza di cui all’art. 21-*bis* della vigente legge di contabilità. Infatti, *de jure condendo*, una volta attivato il nuovo sistema basato sulla nozione della riscuotibilità come criterio per la competenza, senza correttivi la legge di bilancio non esporrà più l’ammontare in dettaglio delle risorse che dovrebbero essere acquisite sulla base dei titoli giuridici in vigore (di cui al cd. “accertamento amministrativo”), ma solo la previsione della relativa quota riscuotibile, laddove l’informazione riguardo al primo dato dovrebbe essere contenuta in una nota metodologica, che presumibilmente non avrà un dettaglio per singolo cespite.

Il passaggio delle unità elementari di bilancio dal capitolo all’azione

4.4.

Sempre nel medesimo contesto volto all’arricchimento delle informazioni di dettaglio circa la componente a legislazione vigente della legge di bilancio, va valutata anche la

sperimentazione in atto, su cui annualmente si esprime formalmente la Corte (in base all'art. 25-bis della legge di contabilità), circa la riduzione delle unità elementari di bilancio, in riferimento quindi al controllo successivo della medesima Corte ai fini della decisione di parifica ai sensi dell'art. 100, secondo comma, Cost., dagli oltre 6000 capitoli (circa) attualmente in essere alle poco più di 700 azioni, il tutto a parità, più o meno, del numero dei programmi. Detta riforma, come ha osservato da tempo la Corte da un lato, amplierebbe ulteriormente gli spazi di flessibilità della gestione del bilancio, ma, dall'altro lato, potrebbe comportare l'acuirsi dei problemi di trasparenza e di conoscibilità attualmente in essere a livello di capitolo, come prima illustrato, soprattutto nel rapporto – di importanza cruciale – tra titoli giuridici, struttura elementare del bilancio e relative quote di stanziamento: una previsione di spesa, ad esempio, per il 2024 pari a 1.200 mld di euro circa, risulterebbe dettagliata in poco più di 700 voci come unità elementari, numero valutato dalla Corte come estremamente insufficiente ai fini di una reale comprensibilità, anche di dettaglio, delle varie componenti del bilancio dello Stato.

Va tenuto presente infine, in argomento, l'imminenza degli sviluppi in tal senso, dal momento che, secondo quanto dichiarato dal Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, da ultimo nella circolare n. 21 dell'11 maggio 2023, in tema di criteri per la previsione di bilancio 2024, “la messa a regime del nuovo sistema informativo gestionale di contabilità pubblica (InIt) – verosimilmente a partire dal triennio 2025-2027 consentirà di avviare il processo volto al superamento della sperimentazione relativa alle azioni quali unità elementari di bilancio ai fini della gestione e della rendicontazione ai sensi del dell'articolo 25-bis, comma 8, della legge n. 196 del 2009”.

Il tema dell'unità elementare di bilancio non può non richiamare poi ad un approfondimento in ordine alla questione circa l'estensione della flessibilità di gestione del bilancio. Al riguardo, va ricordato che la descritta struttura della spesa, che vede il 96 per cento del bilancio a legislazione vigente predeterminato direttamente da fattori legislativi ovvero indirettamente da spesa obbligatoria creata da leggi, costituisce un fattore da considerare con grande attenzione sia nella previsione che nella gestione delle risorse. Il fatto è che il sistema costituzionale ed amministrativo prevede che sia la legge a formalizzare la decisione finanziaria vincolante sul bilancio dello Stato, con predominante rilevanza del Parlamento, dunque, che suggella tale decisione a livello di

fonte primaria. Tutto ciò dà luogo a pochi spazi di ulteriore ampliamento di flessibilità nella gestione.

D'altra parte, occorre pur sempre ricordare che il nostro sistema delle garanzie giudiziali è preordinato ad assicurare adeguati rimedi a tutela di una conforme esecuzione delle leggi. Se il problema è quello di evitare la formazione dei residui, ciò non può non passare per un affinamento delle tecniche di costruzione delle poste contabili, eventualmente meglio utilizzando lo strumento della legge di assestamento.

Il tema si incrocia, peraltro, con quello già esaminato al paragrafo 3.1 in materia di impegno pluriennali ad esigibilità (anche se più correlato, quest'ultimo, alla previsione di bilancio) e comunque va inquadrato nell'ambito del miglioramento del monitoraggio, da rendere trasparente, prima che si determini la necessità di intervenire con le clausole di salvaguardia di cui all'art. 17 della legge di contabilità. Nell'attuale quadro istituzionale, una norma che consentisse una gestione amministrativa delle risorse difforme rispetto al dato legislativo "a monte", andrebbe valutata anche sotto il profilo della legittimità.

I quadri nazionali di bilancio

4.5.

Sempre nell'ambito del tema del controllo, per quanto attiene alle implicazioni della riforma della *governance* europea con particolare riferimento alla revisione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti dei quadri nazionali di bilancio, si ricorda che al riguardo la Corte, nella citata memoria dell'ottobre scorso, ha già avuto modo di far presente, al punto 17, le proprie valutazioni. Si tratta dell'esigenza che, in riferimento ai sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotino, entro il 2030, di assetti di contabilità finanziaria fondati sul principio di competenza, integrati, completi e armonizzati a livello nazionale, tali da coprire tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e da contenere le informazioni fondate sia sul principio di cassa, sia sul principio di competenza, necessarie per predisporre i dati basati sulle norme SEC 2010.

In merito a ciò, la Corte ha osservato che il riferimento alla contabilità finanziaria e, al suo interno, a quella di competenza, sembrerebbe rafforzare anche a livello europeo, il ruolo rilevante svolto dalla contabilità finanziaria medesima nella sua evoluzione anche su base *accrual*, sottolineando la necessità di accelerare su questo fronte il processo di armonizzazione di tutti i soggetti pubblici interni. In tal senso si muove, come è noto, una

delle riforme abilitanti del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (riforma 1.15), che punta a dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale *accrual*, fermo rimanendo che, sul piano interno, potranno essere valutati i raccordi con i vigenti principi anche di ordine costituzionale relativi alla contabilità finanziaria.

La contabilità accrual

4.6.

Da quest'ultimo punto di vista, va considerato preliminarmente che si affronta uno dei temi più densi di implicazioni della contabilità pubblica, non solo in riferimento al nostro Paese, che comunque registra, nella propria storia, l'avvicinarsi di diversi sistemi contabili, almeno a partire dall'unificazione del 1861.

Al riguardo, si deve anzitutto ricordare che attualmente la contabilità integrata di cui agli artt. 38-*bis* e successivi della legge di contabilità è prevista a fini conoscitivi, ferma rimanendo la contabilità finanziaria con carattere autorizzatorio sia per la previsione (legge di bilancio) che per il consuntivo (legge sul Rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato).

Più in generale, si può osservare sinteticamente che molti aspetti attendono ancora di essere chiariti circa la valenza e la portata della nuova contabilità integrata (anche tenendo conto dei menzionati vincoli derivanti dal PNRR), tra l'altro in via di aggregazione, con il nuovo sistema IniT, non solo con la contabilità tradizionale di stampo finanziario, ma anche con quella già utilizzata ed afferente ai centri di costo.

Al momento, si può solo ricordare in questa sede che la scelta tra diversi sistemi di contabilità pubblica attiene a questioni che vanno al di là del dato meramente tecnico ed involgono considerazioni anche di natura costituzionale, come prima accennato, almeno nel nostro ordinamento. Non va dimenticato, infatti, che il momento e le modalità della previsione, gestione e rendicontazione delle risorse della collettività mettono a fuoco il punto di sintesi nel quale viene a correlarsi la raccolta coattiva delle risorse alle uscite dell'operatore-Stato quale frutto di scelte discrezionali in vista del soddisfacimento delle esigenze della collettività medesima. Il circuito costituzionale relativo all'approvazione, alla gestione ed alla rendicontazione delle risorse confluite nel bilancio dello Stato non può prescindere, dunque, anzitutto dall'unitarietà dei tre momenti singolarmente

considerati, ma anche dall'obbligo di commisurare temporalmente il prelievo delle risorse al loro utilizzo per le finalità prefissate, rendendone poi conto: proprio questo unitario circuito, soprattutto nei suoi tratti temporali, rende quindi in tutta evidenza il vincolo in ordine ad una formulazione dei conti dello Stato in cui deve essere chiaro che, con il documento di bilancio, per un dato esercizio finanziario (a prescindere dall'ottica complessiva di medio termine), si prelevano risorse per le finalità da realizzare per il medesimo esercizio.

Si tratta in fin dei conti della linea espressa a chiare lettere anche dalla stessa, più recente giurisprudenza costituzionale (*ex multis*, sentenza n. 184 del 2016). Dalla richiamata pronuncia si deduce, tra l'altro – sia pur formalmente in riferimento ad un bilancio regionale, ben estendibile per analogia a quello dello Stato – che “occorre ricordare che il bilancio è un “bene pubblico” nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, sia in ordine all'acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato. In altre parole, la specificazione delle procedure e dei progetti in cui prende corpo l'attuazione del programma, che ha concorso a far ottenere l'investitura democratica, e le modalità di rendicontazione di quanto realizzato costituiscono competenza legislativa di contenuto diverso dall'armonizzazione dei bilanci. Quest'ultima, semmai, rappresenta il limite esterno – quando è in gioco la tutela di interessi finanziari generali – alla potestà regionale di esprimere le richiamate particolarità. Il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche”.

E' rispetto a tali esigenze prioritarie, di trasparenza e dunque soprattutto di osservanza delle prerogative della sovranità popolare di cui all'art. 1, comma secondo, Cost., in un contesto di correlazione per ambiti temporali ben definiti tra incassi e pagamenti in riferimento alle rispettive finalità, che debbono essere valutate le tendenze verso l'*accrual*, che comporta discrasie temporali che eventualmente dovessero emergere tra il momento in cui si determina, evolve e si estingue un titolo giuridico, per un verso, e, per

altro verso, il momento in cui il medesimo titolo produce i propri effetti contabili in termini di entrate ed uscite, in coerenza con altre contabilità diverse da quella finanziaria. Tutto ciò dunque nel presupposto di una accentuata vicinanza tra momento giuridico-autorizzatorio (accertamento ed impegno) e momento esecutivo (variazione numeraria), in un contesto in cui il bilancio di previsione risponde alla duplice funzione di un impegno politicamente rilevante e della fissazione dell'autorizzazione e del limite da cui deriva l'intera attività di gestione dei mezzi finanziari a disposizione, in coerenza con gli equilibri tra i poteri dello Stato all'interno del sistema disegnato dalla nostra Carta costituzionale.

Emerge peraltro, in tale contesto, tutta la rilevanza del già richiamato principio di annualità, suggellato dall'art. 81 Cost. circa la decisione relativa sia al bilancio di previsione che al rendiconto, principio che esprime principi giuspubblicistici e contabili di primaria rilevanza. Dal punto di vista giuspubblicistico rileva la correlazione temporale tra momento del prelievo di risorse alla collettività e relativo impiego per il medesimo periodo temporale (non potendosi ovviamente richiedere mezzi per impegni da attendere nel corso del tempo, ad esempio, per il necessario quanto ovvio parallelismo temporale tra sacrificio e beneficio, che non costituisce un tratto essenziale del solo obbligo di copertura, ma anche dell'equilibrio, per tempi definiti, del bilancio). Dal punto di vista contabile emerge invece tutta la rilevanza della scelta di una contabilità che, nel mettere in debita luce la predetta connessione tra partizione temporale individuabile (e da individuare) con chiarezza e una forma di contabilizzazione dei flussi di risorse temporalmente distinti, risulti coerente con le predette esigenze di assegnazione di detti flussi a periodi ben definiti: a tali esigenze sembra meglio corrispondere, appunto, la *ratio* di fondo della contabilità finanziaria, attenta a focalizzare e correlare incassi e pagamenti in un determinato periodo, a prescindere dalla vita del titolo giuridico sottostante nelle sue ricadute sul dato finanziario, dalle esigenze di messa a fuoco delle differenze negli *stock* di natura patrimoniale (correlate a loro volta alle legittime esigenze ed aspettative degli *stakeholders*) ed infine a prescindere dalla reciprocità tra prodotti e servizi forniti e ricevuti.

Criticità ed aspetti problematici dell'ordinamento contabile emersi in sede di applicazione della legge n. 243 del 2012 e della legge n. 196 del 2009

4.7.

In riferimento poi ad ogni ipotesi di allargamento della prospettiva di indagine a temi non direttamente collegabili alla nuova *governance*, ma in riferimento a possibili criticità ed aspetti problematici dell'ordinamento contabile emersi in sede di applicazione anzitutto della legge n. 196 del 2009, naturalmente non si può che osservare in via preliminare che si tratta di un tema estremamente vasto, in ordine al quale – salvo futuri, specifici approfondimenti – si possono esplicitare qui cenni in linea generale soprattutto di impronta metodologica.

A prescindere dunque da eventuali modifiche indotte dalla nuova *governance* europea va osservato che l'attuale struttura della legge 196 risente evidentemente di una natura spuria, dovuta all'affastellarsi nel corso del tempo di una serie di modifiche ed integrazioni, il cui esito è stato quello della coesistenza di norme di sistema e di principio e normative di dettaglio, tra l'altro neanche esaustive, attesa la vigenza di decreti legislativi collaterali. Ciò evidenzia un primo approccio di natura procedimentale, nel senso che si tratta qui di un nodo da sciogliere in via preliminare, in caso di interventi formali sul testo della legge, per scegliere tra un modello legislativo per principi, lasciando poi alla normativa secondaria la regolamentazione degli aspetti più operativi, ovvero una formulazione che continui a registrare la disciplina a livello primario anche di normative di carattere prettamente gestionale, che è il modello attualmente vigente.

Circa poi la legge n. 243 del 2012, oltre al diretto riferimento alla nuova *governance*, andrà affrontato un altro tema, strettamente legato alla significatività stessa del documento di bilancio: si tratta del rientro progressivo in bilancio delle contabilità speciali e delle gestioni fuori bilancio, come previsto dall'art. 15, comma 8, di tale legge, per evitare la “fuga” da tempo in atto dal bilancio, che si sta trasformando di fatto, per molti versi, sempre di più in un bilancio di trasferimento, tra l'altro con elementi di opacità, attesa la scarsa trasparenza delle richiamate gestioni, le quali, oltre a non sottostare alle normali procedure di spesa, sfuggono anche al termine del 31 dicembre per l'utilizzo delle risorse.

La spending review

4.8.

Sul tema della revisione della spesa pubblica, richiamato dal programma dell'indagine, la Corte non può che ribadire – in estrema sintesi – quanto più volte osservato.

Una premessa appare necessaria. In tema di *spending review* non può che essere ricordato, in una prospettiva più ampia, che, al di là anche delle strette esigenze di bilancio, migliorare la qualità della spesa nonché l'efficacia delle politiche pubbliche è uno degli obiettivi di ogni Paese almeno della UE e segnatamente dell'Italia, atteso l'elevato debito pubblico. Ciò tra l'altro è richiamato anche dal PNRR tra le riforme da attuare ((M1C1, Riforma 1.13) e si coniuga comprensibilmente con l'esigenza sia di potenziamento della capacità di governo della spesa quale strumento utile al fine di rendere sostenibili i conti pubblici ed individuare spazi di bilancio per finanziare nuovi interventi, sia di agevolare il controllo, nella nuova *governance* UE, dell'evoluzione della spesa primaria netta, destinata a diventare l'indicatore operativo su cui viene valutata la traiettoria di riferimento che ciascun Paese sarà chiamato a rispettare (fermo restando che comunque è necessario, in ogni caso, impiegare al meglio le risorse disponibili per aumentare il valore prodotto con la spesa pubblica). Tutto converge dunque verso un'implementazione e un miglioramento della cd. "analisi e valutazione della spesa", con il compito di incrementare l'efficienza organizzativa e migliorare l'allocazione delle risorse, attraverso la definizione di Piani specifici da parte di ogni singolo Ministero.

Ciò puntualizzato, merita di essere ricordato che la Corte, nel contesto già più volte richiamato circa la composizione della spesa del bilancio dello Stato per tipologia di titolo giuridico sottostante (salvo che non si intenda intraprendere un'attenta revisione di tale classificazione della spesa, come comunque appare sia auspicabile che necessario), ritiene che il processo di revisione della spesa nel nostro ordinamento non può che passare essenzialmente per l'adozione dello strumento della legislazione primaria al fine di ricomporre il quadro dei servizi che l'operatore-Stato eroga alla collettività in base a chiare scelte discrezionali non di corto respiro, ma tali da incidere sul tessuto normativo che prevede spesa.

Sinora infatti si è provveduto a dare attuazione all'*iter* di cui all'art. 22-bis (programmazione finanziaria e accordi tra Ministeri) della legge di contabilità, il tutto traducendosi nella contrattazione tra amministrazioni dello Stato di un determinato

ammontare di riduzioni di spesa fissato in via preliminare, senza un reale collegamento però, se non probabilmente e forzatamente “a valle”, con una rivisitazione di interventi specificamente individuati e quindi senza tener conto di un’ adeguata esigenza di effettiva programmazione dei flussi delle risorse.

Si tratta, a quest’ultimo riguardo, di una procedura che, anche per il fatto di essere prevista formalmente dalla legge di contabilità, non può che essere considerata in termini positivi, ma che certo non può essere ritenuta come esaustiva della complessa problematica relativa ad un eventuale ripensamento dell’offerta di beni e servizi da parte dello Stato, anche nel senso di una maggior efficienza, se l’obiettivo, che appare coerente peraltro con la nuova *governance*, rimane quello sia di migliorare l’utilizzo delle risorse sia di tenere sotto controllo il peso del settore pubblico sul prodotto interno lordo. Tra l’altro, la citata procedura di cui alla legge di contabilità sembra continuare a presentare caratteristiche e tratti di breve periodo, in termini di ausilio alle varie manovre e dunque, in prospettiva, in vista del raggiungimento degli obiettivi strutturali di medio termine di cui al Piano ed alla Traiettorie, il che ne consiglia un inevitabile raccordo con una impostazione programmatica di natura strutturale.

5. Conclusioni

La valutazione della Corte sulla riforma della *governance* economica dell’UE è complessivamente positiva. È condivisibile la scelta di concentrare la sorveglianza sulla dinamica “di fondo” del rapporto debito/Pil attraverso il controllo di un unico strumento operativo: la spesa *netta*. Un aggregato per il quale sarà, quindi, necessaria una sempre migliore programmazione ed un attento monitoraggio. Va apprezzato l’approccio unitario richiesto dal nuovo *framework* a ciascun Paese: integrare progetti di riforme e investimento con obiettivi macroeconomici e di bilancio e perseguire il conseguimento di tutti i *target* tramite l’attuazione di un coerente *Piano strutturale di bilancio*. Tuttavia, se i passi avanti sono indubbi – dalla prospettiva pluriennale dell’aggiustamento alla sua maggiore correlazione con le specificità dei singoli Paesi – sugli esiti finali della riforma ha pesato il diverso approccio tra gli Stati. Le revisioni apportate al disegno originario non appaiono sempre coerenti con la logica di fondo (la sostenibilità del debito) e alcune delle clausole di salvaguardia (riduzione annua minima del rapporto debito/Pil, margine di resilienza del deficit, ecc.) irrigidiscono l’architettura e rischiano di impedire il

conseguimento di obiettivi come la *semplificazione* e il contrasto della *pro-ciclicità*. Come emerge dalle stime del DEF 2024, per l'Italia la concreta attuazione della riforma richiederà sforzi significativi, specie dopo la fase 2025-2027, connotata da elementi di transitorietà. L'auspicio è che a livello europeo cresca, nei prossimi anni, la consapevolezza che la *governance* economica dell'UE dovrà anche contribuire a rispondere alle difficili sfide connesse alle crisi in atto (climatica, energetica, geopolitica, ecc.) e alle relative implicazioni in termini di maggiori investimenti per la produzione di beni pubblici europei.

Per il pieno successo del processo riformatore è ora necessaria un'adeguata traslazione delle nuove regole negli ordinamenti nazionali.

È confermata, ad avviso della Corte, la coerenza costituzionale del nuovo quadro di regole: l'equilibrio tra entrate e spese al cui presidio è finalizzata la normativa interna, deriva infatti automaticamente da una variazione della spesa calcolata tenendo conto (tra l'altro) della manovra discrezionale sull'entrata.

Quanto alla struttura e alla tempistica dei documenti programmatici di bilancio, l'esito della nuova procedura potrebbe non risolversi necessariamente nel superamento dell'attuale assetto dei documenti contabili annuali e delle relative scadenze. Rimane uno spazio di azione, comunque, per la revisione dei "tendenziali" nonché per l'aggiustamento dell'*agenda* interna al fine di mantenersi in linea con il Piano in riferimento sia al *quomodo* sia all'aggiornamento alla luce delle numerose variabili in gioco.

Sarà necessario, invece intervenire sui testi delle leggi nn. 243 e 196, ed in particolare soprattutto sul Capo II della prima che appare destinatario di una opera di revisione, mentre, al suo interno, l'art. 6, riferito agli scostamenti per eventi eccezionali, al di là dell'aggiornamento dei richiami ai nuovi istituti, risulta confermato.

Con il nuovo approccio della *governance* europea, incentrato sull'indicatore di spesa netta, sarà necessario ridisegnare il coinvolgimento delle autonomie territoriali. Per le regioni e gli enti sanitari, i margini per introdurre tetti alla spesa sono limitati. Il rilievo della spesa sanitaria e il meccanismo attuale di copertura con nuove entrate a fronte di eventuali eccedenze di spesa rispetto ai fabbisogni *standard* rappresenta una salvaguardia sufficiente, da rafforzare semmai per quella non sanitaria. Per gli enti locali, che sostengono la maggior parte della spesa territoriale, è necessario introdurre regole di

contenimento; fondamentale sarà trovare un equilibrio tra il contributo alla finanza pubblica e le prerogative costituzionali delle autonomie territoriali, ma anche evitare una compressione della spesa produttiva, come gli investimenti e un eccessivo tecnicismo e complessità delle regole, che renderebbero difficile la programmazione di bilancio delle amministrazioni locali. Il contributo può muovere da quanto previsto nella legge di bilancio per il 2024, ma è anche urgente risolvere i nodi legati alla mancata piena attuazione del federalismo fiscale. Una regola che deve bilanciare il controllo della spesa pubblica con lo sviluppo economico e la garanzia dei diritti dei cittadini su tutto il territorio.

Quanto alle tecniche relative alle procedure parlamentari e ai parametri per le coperture finanziarie, si può sostenere una linea di continuità tra il precedente assetto e quello ora subentrato. Anche in questa occasione la Corte non può che raccomandare un utilizzo della procedura per gli eventi eccezionali, attento a garantire il rispetto del vincolo costituzionale tra straordinarietà della copertura a debito ed eccezionalità della natura dell'intervento.

Per quanto riguarda gli altri temi, fondamentale è una maggiore considerazione della cd. "legislazione vigente" in sede previsionale, per questioni di trasparenza ed anche perché le relative quantificazioni rappresentano in larga parte il frutto di stime, che in quanto tali ben possono fare ingresso nel dibattito parlamentare. Dall'altro lato, sarebbe auspicabile una maggiore enfasi sull'esame del rendiconto quale sede di riscontro dell'operato del Governo. In tale contesto, una maggiore attenzione dovrebbe essere posta sul collegamento tra titolo giuridico e relativa quota di stanziamento di spesa, da rendere compiutamente ricostruibile.

In riferimento anzitutto alla trasparenza circa i criteri di costruzione delle singole poste, sarà da approfondire l'impatto sulla gestione del cd. impegno pluriennale ad esigibilità (IPE) per la spesa e l'accertamento qualificato per l'entrata. A giudizio della Corte incontrerebbe problemi di legittimità, peraltro, nell'attuale quadro istituzionale, una norma che consentisse una gestione amministrativa delle risorse difforme rispetto al dato legislativo "a monte".

Nell'approccio alla contabilità economico-patrimoniale (*accrual*) è necessaria una grande prudenza: non va dimenticato, infatti, che il momento e le modalità della previsione, gestione e rendicontazione delle risorse della collettività mettono a fuoco il punto di

sintesi nel quale viene a correlarsi la raccolta coattiva delle risorse in entrata alle uscite dell'operatore-pubblico quale frutto di scelte discrezionali in vista del soddisfacimento delle esigenze della collettività medesima: è a tali esigenze che sembra meglio rispondere l'attuale contabilità finanziaria.

Quanto, infine, alla *spending review*, il processo di revisione della spesa nel nostro ordinamento non può che passare per l'adozione dello strumento della legislazione primaria al fine di ricomporre il quadro dei servizi che l'operatore pubblico eroga alla collettività in base a chiare scelte discrezionali non di corto respiro, ma tali da incidere sul tessuto normativo che prevede spesa, caratterizzato formalmente da grande rigidità.

La Corte, in conclusione, a fronte di un così ampio ed articolato percorso di riforma dell'ordinamento contabile interno, conferma naturalmente la piena disponibilità ad offrire il proprio apporto tecnico nelle diverse sedi in ordine alla definizione di così rilevanti istituti.