

Capitolo V

L'ordinamento contabile

- 1. Premessa.**
- 2. La classificazione di bilancio per missioni e programmi.**
- 3. Documento di programmazione e legge finanziaria.**
- 4. Le norme di contenimento della spesa.**
- 5. Finanza pubblica e riforma del titolo V, parte II della Costituzione.**

1. Premessa

1.1. Nelle precedenti relazioni la Corte ha ripetutamente concentrato la propria attenzione sul difficile processo di attuazione della legge di riforma del bilancio varata nel 1997. Criticità sono emerse, fra l'altro, negli strumenti di ordine conoscitivo, sia nella fase allocativa delle risorse disponibili che a consuntivo, anche per effetto della non completa attuazione di significative disposizioni della legge n. 94, intese ad assicurare il governo della finanza pubblica e la misurazione dei risultati ai fini della valutazione delle politiche pubbliche.

Da quest'ultimo punto di vista, si riscontrano significativi elementi di novità. La sessione di bilancio relativa alla manovra di finanza pubblica per il 2008 e per il triennio 2008-2010 è stata caratterizzata dalla presentazione da parte del Governo dei disegni di legge concernenti il bilancio a legislazione vigente e la legge finanziaria strutturati in modo innovativo, con riferimento alle *missioni* e, nel loro ambito, ai *programmi*, individuati mediante un impegnativo lavoro di analisi e di approfondimento svolto dalla Ragioneria generale dello Stato, d'intesa con

le Amministrazioni, in tempi obiettivamente ristretti che non hanno sempre consentito il consolidamento di scelte condivisibili.

Nel confermare la valutazione sostanzialmente positiva della decisione strategica compiuta dall'esecutivo a favore di una classificazione funzionale del bilancio decisionale, sostenuta costantemente dalla Corte sin dalla prima esperienza applicativa della legge di riforma, si sottolinea comunque l'esigenza di un progressivo affinamento dei criteri e delle metodologie di individuazione dei nuovi aggregati, sui quali si incentra ormai la decisione parlamentare, tenendo conto da un lato della necessità di seguire le linee ispiratrici della classificazione funzionale COFOG adottata a livello internazionale ed europeo; dall'altro, del prefigurato complessivo assetto ordinamentale e degli inevitabili riflessi gestionali e organizzativi sulla concreta esplicazione dell'attività amministrativa (cfr. paragrafo 2).

Sotto tale profilo, che appare il più significativo ai fini di una compiuta esplicazione delle potenzialità razionalizzatrici dell'innovazione adottata, occorre approfondire i cruciali aspetti del dimensionamento ottimale, in funzione degli obiettivi e dei risultati, dei mezzi finanziari destinati dalla decisione parlamentare al programma, nell'ambito della missione, conferendo, anche attraverso opportune modifiche legislative, un accettabile elasticità alla gestione amministrativa. Tali aspetti, più propriamente riferiti alla strumentazione generale e specifica disponibile per il controllo della finanza pubblica, richiedono un ripensamento più ampio, in particolare, sul Documento di programmazione economico-finanziaria e sulla legge finanziaria, anche alla luce del nuovo titolo V della Costituzione (cfr. paragrafo 3).

1.2. Nel nuovo contesto dei documenti contabili presentati alle Camere, particolare rilievo assume il cosiddetto *allegato conoscitivo* elaborato dalla Ragioneria generale dello Stato allo scopo di permettere sin dall'inizio della sessione di bilancio una puntuale informazione, per ciascuno dei tre anni considerati, circa le variazioni recate dal disegno di legge finanziaria alle missioni e ai programmi individuati nel bilancio a legislazione vigente.

Il documento non risulta aggiornato nel corso dell'iter parlamentare della manovra correttiva. Grazie alla collaborazione con la Ragioneria generale, comunque, la sua edizione finale, trasfusa nel nuovo bilancio 2008, viene allegata alla presente relazione (all. n. 1). Da essa emerge la conoscenza globale della manovra risultante a conclusione dell'esame parlamentare, distintamente per componente consolidata nel precedente bilancio a legislazione vigente e per

variazioni apportate con la legge finanziaria, per ciascuna missione e programma, con riferimento ai competenti Ministeri.

Va in questa sede sottolineata l'importanza della visione complessiva, con specifico riguardo all'allocazione della spesa, emergente da questo essenziale documento, che rende edotti non soltanto della composizione delle correzioni degli andamenti di finanza pubblica, ma anche dell'entità allocativa degli *stocks* precedentemente cumulati, consolidati nel bilancio a legislazione vigente.

Sembra evidente che una consapevole decisione parlamentare in materia di finanza pubblica non possa prescindere da una valorizzazione adeguata di tale strumento, nelle forme e nei tempi che una ormai non più rinviabile revisione dei regolamenti parlamentari riterrà di assumere, al fine di rendere più agevole la concentrazione dell'attenzione, in sede decisionale, sui complessivi andamenti, e non soltanto sulle variazioni, che caratterizzano gli aggregati ritenuti significativi.

1.3. L'impostazione generale conferita in senso funzionale ai disegni di legge presentati alle Camere all'inizio della sessione di bilancio, intesa ad evidenziare gli aspetti allocativi della spesa con riferimento alle missioni e ai programmi, è stata significativamente attenuata nella veste finale assunta dalla legge finanziaria n. 244 del 2007, accorpata in soli tre articoli di complessivi ben 1.193 commi, ai fini dell'approvazione mediante apposizione della questione di fiducia.

Ciò ha comportato in pratica il ritorno ad una prassi legislativa non condivisibile, oltre che sul piano della chiarezza e della stessa leggibilità dei testi normativi, anche sotto il profilo del conseguente pratico annullamento della positiva innovazione introdotta in sede di disegno di legge, che consentiva una immediata trasposizione delle disposizioni nella nuova struttura funzionale del bilancio.

Al di là degli aspetti di carattere formale, va notato, comunque, sul piano sostanziale l'emersione di profili di incoerenza, più volte stigmatizzati nelle precedenti analoghe esperienze, di numerose norme non solo con le indicazioni delle risoluzioni parlamentari di approvazione del Documento di programmazione economico-finanziaria presentato dal Governo, ma anche con la stessa disciplina che definisce il contenuto della legge finanziaria. Ci si riferisce, in particolare, all'esclusione di norme aventi carattere ordinamentale o organizzatorio prive di un rilevante contenuto di miglioramento dei saldi (art. 11, comma 3, lett.

i *bis*, legge n. 468 del 1978 e successive modificazioni), nonché degli interventi a carattere localistico o microsettoriale (idem, lett. i *ter*). Il testo approvato, invece, reca ancora una volta numerosi esempi di norme di questo tipo, inserite anche all'ultimo momento in sede di redazione dei maxiemendamenti finali.

1.4. Particolare attenzione merita la tendenza, già emersa negli anni più recenti ma resa con specifica evidenza alla fine dello scorso anno, a concentrare in un provvedimento d'urgenza, inizialmente limitato alla proroga di termini in scadenza, innovazioni normative eterogenee che investono le materie più disparate, per di più esaminate in un contesto diverso dalla sessione di bilancio.

Trattasi di una tendenza che la Corte non può condividere, in quanto foriera di negativi riflessi sui conti pubblici, non garantiti adeguatamente con riferimento ai saldi significativi per gli impegni assunti con l'Unione europea, come dimostra l'esperienza del cennato "mille proroghe", che ha comportato in definitiva un peggioramento dell'indebitamento netto previsto per il 2008 di circa un miliardo.

Si pone con evidenza, al riguardo, la problematica relativa all'obbligo costituzionale di copertura, riguardato non soltanto in termini di saldo netto da finanziare, ma anche sotto il profilo, ben più rilevante sulla base degli impegni che legano il nostro Paese all'Unione europea, del fabbisogno del settore statale e dell'indebitamento netto delle amministrazioni pubbliche.

E' noto che tale profilo è stato di fatto sostanzialmente adottato nei tempi più recenti in sede di esame parlamentare della manovra correttiva annuale nella sessione di bilancio. Analoga impostazione occorre conferire alla verifica dell'obbligo di copertura in sede di esame parlamentare di tutti i provvedimenti legislativi recanti oneri per la finanza pubblica, anche al di fuori della sessione di bilancio. In tal senso, peraltro, risultano costruite le istruzioni amministrative da tempo emanate con specifica direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri a tutti i dicasteri, concernente "Indirizzi per garantire la coerenza programmatica dell'azione di Governo" (in Gazzetta ufficiale n. 22 del 28 gennaio 2005), nella quale si dispone l'adozione di una relazione tecnica *standard*, da sottoporre alle prescritta verifica della Ragioneria generale anche con riferimento agli effetti sul fabbisogno e sull'indebitamento netto.

1.5. In tale contesto, appare ineludibile e non più rinviabile un profondo ripensamento della strumentazione prevista per dare concreta attuazione, sul piano normativo, alle indicazioni derivanti dal Documento di programmazione economico-finanziaria, attraverso una razionalizzazione complessiva del sistema vigente, onde evitare la lamentata ipertrofia della legge finanziaria, punto conclusivo del processo di evidente attenuazione delle caratteristiche di consapevole programmazione riconosciute al principale strumento di correzione degli andamenti di finanza pubblica.

A tal fine, utile occasione potrebbe essere l'avvenuta introduzione della nuova struttura funzionale del bilancio decisionale: il diretto collegamento tra mezzi finanziari disponibili e finalità e azioni necessarie per conseguirle apre ampi orizzonti per sfruttarne appieno le potenzialità, anche sotto il profilo di un rapporto immediato e biunivoco con le disposizioni della legge finanziaria, dal quale emerga con evidenza l'insieme delle risorse destinate alle missioni e ai programmi.

Un convinto e condiviso sviluppo di tale impostazione finirebbe per riflettersi inevitabilmente sulla gestione, conferendole caratteristiche idonee al miglior perseguimento degli obiettivi individuati nella decisione parlamentare di bilancio e ponendo i necessari presupposti per la più efficace diffusione nel comparto pubblico della cultura dei risultati e della conseguente valutazione degli apparati.

1.6. Sotto quest'ultimo profilo, una particolare rilevanza va riconosciuta all'attività contrattuale della pubblica Amministrazione. Il profondo processo di rivisitazione normativa sopra auspicato dovrebbe attribuire specifica evidenza a tale materia, nel quadro più ampio di una razionale sistemazione dell'ordinamento contabile, anche al fine di far fronte alle evidenti discrasie via via emerse nella recente, non di rado scarsamente coordinata, evoluzione legislativa.

Il quadro normativo del settore è stato definito, come è noto, dal decreto legislativo n. 163 del 2006, in attuazione della delega contenuta nella legge n. 62 del 2005, completando l'opera di codificazione in una logica di semplificazione e di riordino della previgente legislazione, piuttosto frammentaria e non coordinata. Tuttavia, subito dopo l'entrata in vigore del predetto codice dei contratti pubblici, interventi legislativi hanno operato il rinvio dell'applicazione di talune sue disposizioni, modificandone alcune e abrogandone altre (leggi nn. 228, 248 e 296 del 2006 e d.lgs. n. 6 del 2007).

Ove si consideri anche la non ancora avvenuta¹ emanazione del regolamento di attuazione del codice, in sostituzione del precedente ancora in vigore per le parti compatibili, si delinea una situazione tuttora non chiara per taluni profili significativi, con conseguenti difficoltà non solo per gli operatori del settore, ma anche per la stessa Autorità di vigilanza sui contratti pubblici di lavori, servizi e forniture. A ciò si aggiunga l'esigenza di coordinamento tra le legislazioni nazionale e regionale, sia per la parte di esclusiva competenza statale, sia per la parte di competenza regionale concorrente, ai sensi dell'art. 117 del novellato titolo V della Costituzione.

2. La classificazione di bilancio per missioni e programmi

2.1. La nuova classificazione introdotta col bilancio 2008 costituisce il primo risultato della ripresa del processo di riforma avviato con la legge n. 94 del 1997, nelle linee di risanamento della finanza pubblica quale presupposto per una duratura crescita economica e sociale. Il principale obiettivo dell'innovazione viene indicato in sede di relazione al disegno di legge di bilancio nell'esigenza di rendere più diretto il legame tra risorse stanziare e azioni perseguite dall'esecutivo, allo scopo di consentire una migliore consapevolezza delle scelte allocative annuali nel quadro di una complessiva programmazione; per tale via, si ottiene anche una maggiore trasparenza, attraverso l'individuazione di aggregati decisionali significativi della finalità perseguita (missione) e della concreta attività amministrativa ritenuta necessaria allo scopo (programma).

Nella sua impostazione generale, occorre sottolineare che la nuova struttura accoglie nella sostanza gli auspici costantemente espressi dalla Corte dei conti sin dalla prima attuazione della riforma del bilancio di cui alla legge n. 94 del 1997, intesi ad incentrare la decisione parlamentare sul profilo funzionale della spesa, in luogo di quello amministrativo che per un decennio ha focalizzato la decisione delle Camere sulle unità previsionali inserite nei centri di responsabilità.

Va comunque notato che l'innovazione va riguardata soltanto come punto di partenza di un processo di più vasta portata, le cui potenzialità di razionalizzazione della finanza pubblica

¹ Il d.P.R. in data 28.01.2008, riproposto alla Corte dei conti il 06.05.2008, è stato oggetto di richieste istruttorie da parte del competente Ufficio di controllo, in ordine a talune statuizioni e ad alcuni profili procedurali del regolamento. Sotto quest'ultimo aspetto, in particolare, si è rilevato che i pareri degli Organi consultivi sono stati resi in tempi antecedenti alla rivisitazione del codice con il secondo decreto correttivo (d.lgs. n. 113/2007) e alla sentenza della Corte costituzionale n. 401 del 2007. Con nota in data 13 giugno 2008, l'amministrazione competente ha chiesto nuovamente il ritiro del provvedimento, al fine di adeguarne il testo.

richiedono adeguati approfondimenti e conseguenti realizzazioni, anche sul piano di non più rinviabili modifiche normative, al fine di un loro pieno e condiviso utilizzo.

2.2. In vista del perfezionamento della coerenza sistematica della classificazione per *missioni* e *programmi*, come prospettati nel bilancio dello Stato per il 2008, possono essere evidenziate alcune criticità, con riguardo ai profili ordinamentali indotti dal novellato titolo V della Costituzione ed alle direttrici di fondo che percorrono l'intero quadro delle recenti riforme amministrative.

Sotto il primo aspetto, appare opportuna una più approfondita riflessione sulla non sufficienza del solo riferimento al bilancio dello Stato a rappresentare le politiche pubbliche, che spesso si raccordano a quelle definite a livello dell'Unione europea e coinvolgono altri Enti autonomi, come quelli territoriali. Va, peraltro, sottolineato, nella recente giurisprudenza costituzionale, maturata con riguardo a specifiche forme di controllo della Corte dei conti, una diversa e più ampia visione del "bilancio dello Stato", di cui all'art. 100 Cost., che va ad estendersi "anche agli altri Enti pubblici che costituiscono, nel loro insieme, il bilancio della finanza pubblica allargata"². Tale assunto assume strategica rilevanza in vista della concreta attuazione dei rinnovati principi costituzionali³. (Cfr. paragrafo 5).

Sul versante delle recenti riforme amministrative che evidenziano lo stretto nesso tra programmazione, strutture, attribuzione e gestione delle risorse, cui è ispirato anche il complessivo disegno di bilancio, appare rilevante il numero delle missioni e dei programmi ricondotti al Ministero dell'economia e delle finanze, rappresentativi di operazioni di mero trasferimento di risorse finanziarie ad altri soggetti, per il perseguimento delle finalità previste⁴. Tali aspetti si riflettono naturalmente sull'utilizzo degli indicatori, tema che richiede specifico approfondimento e condivisa e coerente applicazione. Una ulteriore specificità rivestono i

² Sent. n. 179 del 7 giugno 2007.

³ V. *Documento conclusivo della Indagine conoscitiva sulle linee di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio*, XV Legislatura, Senato della Repubblica, V commissione, Resoconto sommario seduta 10 maggio 2007.

⁴ Emblematici appaiono i cd. "*Programmi finanziari*", ricondotti al ministero economia e finanze, i quali, come osservato nella *Nota introduttiva alla lettura del Bilancio dello Stato per Missioni e Programmi e glossario dei termini maggiormente ricorrenti nei documenti di finanza pubblica* (RGS, ottobre 2007), "non sono rappresentati da attività operative svolte dai competenti Centri di responsabilità amministrativa, ma costituiscono mere operazioni di trasferimento delle risorse finanziarie ai rispettivi Enti destinatari."

programmi correlati a trasferimenti di risorse alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, attesa l'autonomia del relativo bilancio⁵.

Particolarmente complessi appaiono i raccordi tra articolazioni organizzative e nuova classificazione per missioni e programmi. Sotto tale profilo, si sottolinea il carattere solo tendenziale della riorganizzazione indotta dalla nuova classificazione sulla attuale configurazione delle strutture gestionali e dei centri di responsabilità amministrativa, che non risulta adeguatamente collegata con il quadro programmatico del bilancio.

Va, infine, segnalata l'opportunità, indotta anch'essa dalla nuova classificazione del bilancio, di una ulteriore riflessione con riguardo al disegno del d.lgs. n. 300 del 1999. Tale provvedimento prefigurava che ai dipartimenti, costituiti per assicurare l'esercizio organico ed integrato delle funzioni del Ministero, fossero attribuiti di norma (art.5, comma 1), insieme ai compiti *finali* concernenti grandi aree di materie omogenee, anche i relativi compiti *strumentali* (ivi compresi quelli di indirizzo e coordinamento delle unità di gestione interne e di organizzazione e di gestione delle risorse strumentali, finanziarie ed umane ad essi attribuite)⁶.

2.3. Sulla base dei documenti approvati per il 2008, emerge la necessità di un progressivo affinamento dei criteri e delle metodologie di individuazione delle missioni e, nel loro ambito, dei programmi di spesa, da porre in essere fin dalla costruzione del bilancio a legislazione vigente per il 2009, con il naturale apporto condiviso delle amministrazioni interessate.

Andrebbero sottoposte al vaglio di una approfondita analisi anzitutto le missioni, ora indicate in 34 aggregati, in taluni casi non chiaramente circoscritti. In tale fase, appare utile tener presenti da un lato la classificazione funzionale europea COFOG nel contesto del SEC'95, dall'altro le concrete finalizzazioni delle spese gestite.

Le più evidenti incongruenze emergenti dall'attuale ripartizione per missioni si possono sintetizzare come segue, a titolo esemplificativo, ferme restando le osservazioni svolte nell'analisi delle politiche pubbliche:

⁵ Art. 13, comma 6 dPCM 9 dicembre 2002 recante la "*Disciplina dell'autonomia finanziaria e contabile della Presidenza del Consiglio dei Ministri*")

⁶ Alla frequente adozione dell'affidamento, in base all'art. 4 del d.lgs. n. 279 del 1997, della gestione unificata di spese a carattere strumentale afferenti a più centri di responsabilità, è seguita, nel programma di revisione degli assetti organizzativi dei Ministeri, contenuto nella legge finanziaria per il 2007 (comma 404, lett. b), la previsione della gestione unitaria del personale e dei servizi comuni anche mediante strumenti di innovazione amministrativa e tecnologica.

- la coesistenza di due distinte missioni riguardanti la sicurezza: la *sicurezza del territorio*, inserita nella missione 5 unitamente agli oneri per la *difesa*, e la *sicurezza* della missione 7, unitamente all'*ordine pubblico*. La discrasia sembra riferibile in gran parte alla non puntuale collocazione delle spese per l'Arma dei Carabinieri;
- la collocazione della finalità della tutela dei diritti sia nella missione 24, destinata ai *diritti sociali, solidarietà sociale e famiglia*, sia nella missione 27, che comprende gli oneri per *immigrazione, accoglienza e garanzia dei diritti*;
- l'impropria allocazione nella missione 32, *servizi istituzionali e generali delle amministrazioni pubbliche*, di tutte le attività di diretta collaborazione all'opera del Ministro e di quelli inerenti ai servizi strumentali e alle attività di supporto, quali la gestione del personale, gli affari generali etc., con la conseguenza che per tali spese non viene colta la specifica finalizzazione;
- la generalizzata imputazione alla missione 33, dedicata ai *fondi da ripartire* nel corso della gestione, di tutti i fondi soggetti a ripartizione amministrativa, compresi i fondi con destinazione chiaramente finalizzata al perseguimento di missioni ben individuate, come, ad esempio, i fondi per consumi intermedi dei singoli dicasteri.

Esiste, poi, un problema di trasparenza derivante sostanzialmente dalle finalità perseguite contestualmente da spese statale e territoriale: occorre infatti considerare che la missione 3 – *relazioni finanziarie con gli Enti territoriali* – comprende una serie di trasferimenti finalizzati ad attività di competenza regionale (sanità, trasporti locali etc.). Sotto il profilo funzionale, pertanto, le risorse del bilancio destinate al finanziamento di tali attività andrebbero ad integrare quelle allocate nelle singole missioni, che rappresentano soltanto la quota parte di diretta competenza statale.

Nel presupposto che il profilo finalistico della spesa deve necessariamente assumere prevalenza in una classificazione di tipo funzionale, intesa per sua natura ad evidenziare le finalità perseguite, ponendo in secondo piano gli aspetti amministrativi, occorre, ad avviso della Corte, rivedere tale impostazione in maniera coerente con i criteri di trasparenza accolti anche in sede internazionale ed europea, sulla base dello schema COFOG nell'ambito del sistema europeo dei conti SEC'95.

Analogamente, andrebbe perseguito il più idoneo adeguamento dei programmi nell'ambito delle missioni, tenendo conto anche dell'opportunità di un loro dimensionamento ad un livello significativo e, ove possibile, non eccessivamente elevato.

2.4. La modifica strutturale ha comportato una consistente riduzione del numero delle unità oggetto di approvazione parlamentare nel bilancio sottoposto alla decisione parlamentare, che ha riguardato il livello "macroaggregati", nell'ambito di ciascun "programma" in cui vengono ripartite le "missioni" del nuovo bilancio: per il 2008 entrato ormai in gestione, l'approvazione parlamentare - concernente, come è noto, l'indicazione previsionale o di stima per le entrate e il limite giuridicamente invalicabile, in termini sia di competenza (impegni) che di cassa (pagamenti), per le spese - riguarda n. 60 unità per le entrate e n. 634 unità per le spese, rispetto alle n. 168 e alle n. 1.502 del 2007.

La situazione iniziale del bilancio dello Stato per i due esercizi considerati è sintetizzata nel prospetto allegato (all. n. 2), distintamente per stato di previsione.

Va precisato che, mentre nel 2007 le unità di voto si riferiscono all'aggregato che individua la natura della spesa nell'ambito del macroaggregato (quarto livello della sequenza *centro di responsabilità amministrativa - titolo - macroaggregato - unità*), nel 2008 esse riguardano il macroaggregato (terzo livello nell'ambito della sequenza *missione - programma - macroaggregato*), ovviamente per ciascuno stato di previsione. E' quest'ultima la struttura del bilancio decisionale a decorrere dal 2008.

2.5. Per quanto concerne il bilancio gestionale, trasmesso come allegato informativo alle Camere, si è verificato un fenomeno inverso, in quanto le unità elementari, i capitoli, sono numericamente aumentati, dal lato della spesa, da n. 3.206 a n. 4.987, in relazione all'esigenza di una loro ripartizione tra i programmi nell'ambito delle missioni. Per le entrate, il loro numero è pressoché rimasto invariato, passando da 305 a 306.

La struttura espositiva innovata segue la ripartizione della spesa, nell'ambito di ciascuno stato di previsione, per *missioni, programmi, macroaggregati, centri di responsabilità amministrativa, capitoli*.

La profonda modifica intervenuta in senso funzionale, da raccordare con la classificazione europea COFOG, non dovrebbe essere irrilevante sul piano della concreta gestione, con particolare riferimento alla elasticità del bilancio. E' nota, infatti, la caratteristica di estrema rigidità che caratterizza la spesa, con una percentuale di oneri incompressibili annualmente superiore al 95 per cento del totale.

Tale rigidità si basa sostanzialmente sull'analisi della componente legislativa, i cosiddetti *fattori legislativi* (legge che determina il *quantum* oltre che l'*an*) e *oneri inderogabili* (legge che determina i parametri di quantificazione dell'onere), ai quali si aggiungono le spese in qualche modo vincolate facenti parte del *fabbisogno* (oneri non determinati nel *quantum* dalla legge). In altri termini, la flessibilità della gestione viene limitata dalla preventiva esclusione della componente legislativamente o contrattualmente vincolata, che in quanto tale viene considerata intangibile anche ai fini di eventuali aggiustamenti nel corso della gestione in funzione di un più efficace perseguimento degli obiettivi.

Tuttavia, l'intervenuta modifica in senso funzionale, oltre che per conferire al bilancio maggiore trasparenza delle scelte allocative e migliore leggibilità e chiarezza, è stata adottata, come risulta dai documenti e dagli interventi dell'autorità politica, anche per migliorare la capacità dell'amministrazione di raggiungere gli obiettivi definiti. Conseguentemente, appare indispensabile assumere tutte le iniziative idonee a conferire alla gestione del bilancio un grado di elasticità che consenta, in coerenza con la nuova struttura, un più agevole perseguimento degli obiettivi e dei risultati, nel rispetto delle decisioni allocative decise dal Parlamento.

L'elasticità gestionale del bilancio ha interessato sinora spese non vincolate per legge o per contratto, inserite nel cosiddetto fabbisogno discrezionale, sulle quali è possibile operare variazioni compensative, demandate generalmente a decreti ministeriali, nel presupposto che le leggi sostanziali di supporto delle autorizzazioni di spesa, ovvero le obbligazioni contratte, costituissero elementi sufficienti per la sussistenza del carattere di intangibilità degli oneri.

La conferma di tale impostazione potrebbe comportare l'impossibilità di incidere significativamente sull'attuale rigidità della spesa, senza utilizzare appieno le potenzialità implicite nell'avvenuta elevazione del livello del vincolo parlamentare. Sembra invece opportuno approfondire il tema dei rapporti tra decisione di bilancio e precedente normativa sostanziale di supporto dell'autorizzazione di spesa, nella prospettiva di conferire concreta valenza di programmazione operativa alle scelte operate nel dimensionamento delle risorse destinate ai programmi nell'ambito delle missioni annualmente individuate.

2.6. Particolare attenzione merita, con riferimento alla flessibilità del bilancio nel corso della gestione, l'esperienza maturata per effetto del comma 507 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007, il cui secondo anno di applicazione è quello in corso. Tale norma, come è noto, anticipando in qualche modo la "filosofia" sottesa alle contestuali disposizioni sulla

revisione della spesa (*spending review*), ha proceduto ad accantonamenti lineari di spesa, demandando alle singole amministrazioni l'individuazione di eventuali compensazioni sostitutive che li rendessero disponibili per la gestione.

A prescindere da ogni valutazione sui risultati di tale norma con riferimento alla gestione, oggetto di analisi in altra parte della presente relazione, va qui sottolineato l'aspetto innovativo da essa scaturente: per la prima volta, viene affidata all'esecutivo la possibilità di procedere a variazioni amministrative di bilancio riguardanti anche oneri legislativamente predeterminati, i cosiddetti fattori legislativi⁷. Si è, in tal modo, ampliato enormemente lo spazio di flessibilità gestionale, sia pure in funzione di una mera riduzione della spesa piuttosto che per il più agevole raggiungimento degli obiettivi. E' bene ricordare, tuttavia, che tale flessibilità, considerando anche i detti fattori legislativi, secondo valutazioni della Ragioneria generale dello Stato, riguarda una quota intorno all'8 per cento della spesa finale.

Non si può, a questo punto, escludere *a priori*, in sede di approfondimenti in materia, l'ipotesi di un generalizzato e strutturale ampliamento anche per tale via dell'elasticità gestionale del bilancio, allo scopo di meglio perseguire quest'ultima importante finalità.

Va da sé che, in sede di riforma dell'ordinamento contabile, rimane da approfondire il bilanciamento tra l'esigenza di un recupero di flessibilità gestionale delle risorse di bilancio (in relazione anche all'art. 97 Cost.), e la necessità del rispetto della volontà parlamentare manifestata nella legislazione di spesa (art. 81 Cost.).

2.7. Si rammenta, in proposito, l'avvenuta riconduzione, a partire dal bilancio di previsione per il 2007, sotto un unico capitolo (cosiddetto capitolo aggregato o capitolone) di spese appartenenti alla stessa unità previsionale di base aventi la medesima classificazione economica. Non risultano evidenziati, allo stato, gli effetti di tale innovazione in termini di flessibilità del bilancio o di contenimento delle spese, in quanto l'effettiva gestione si è in concreto svolta sugli specifici piani di gestione conseguentemente istituiti e sostanzialmente equiparabili ad articoli.

In tal modo, sembrano confermate le perplessità avanzate dalla Corte nella precedente relazione: la suddivisione dei capitoli aggregati in un elevato numero di articoli, che solo in taluni casi corrispondono alla denominazione dei capitoli preesistenti nel bilancio del

⁷ La possibilità di variazioni amministrative concernenti anche fattori legislativi è stata recentemente disposta anche dall'art. 5, comma 3, del decreto legge n. 93 del 2008, in corso di conversione.

precedente esercizio, non appare chiara nelle sue finalità, se cioè si tratti, come per i piani gestionali, di una mera ripartizione a fini conoscitivi, ovvero se, forzando il dato normativo in base al quale il capitolo costituisce l'unità elementare del bilancio amministrativo, anche l'articolo venga a rappresentare nel nuovo sistema un limite, sia pure attenuato, al concreto utilizzo delle risorse.

In ogni caso, gli eventuali e non dimostrati vantaggi derivanti dalla maggiore flessibilità gestionale connessa ai capitoli aggregati risulterebbero ottenuti a scapito della chiarezza e della trasparenza della stessa impostazione dei documenti contabili.

In concreto, nel rispetto del principio di simmetria fra consuntivo e preventivo e dei criteri di trasparenza e leggibilità dei documenti contabili, i decreti di accertamento dei residui presentati per i capitoli aggregati contengono, in allegato, l'esposizione degli articoli che li compongono. Si dà in tal modo atto degli stanziamenti e della gestione delle spese con riferimento a ciascun articolo, evidenziando anche l'eventuale presenza di eccedenze a quest'ultimo livello, spesso compensate all'interno del capitolo, con ciò evitando il ricorso alle formali procedure di sanatoria.

2.8. Un aspetto non secondario delle rilevanti modifiche introdotte nei documenti di bilancio è costituito dalla recente presentazione da parte delle amministrazioni delle Note preliminari aggiornate sulla base della manovra correttiva approvata dal Parlamento. Per la prima volta, viene reso disponibile all'inizio dell'esercizio finanziario il piano di azione dei dicasteri, con riferimento alle effettive disponibilità di bilancio. L'apprezzabile novità non riguarda, tuttavia, lo stato di previsione dell'entrata, per il quale si rappresenta analoga esigenza, resa più incisiva dalle significative variazioni apportate nella sessione di bilancio.

Una sempre più puntuale ed esaustiva redazione di tali Note aggiornate, nelle linee di massima trasparenza della programmazione annuale dell'azione amministrativa, costituisce premessa indispensabile per la complessiva razionalizzazione del processo di bilancio.

A tal fine, si auspica per il futuro l'introduzione generalizzata nella loro elaborazione di elementi di raffronto con le risultanze degli ultimi esercizi consuntivati e, ove disponibile, del preconsuntivo dell'esercizio precedente, al fine di fornire un quadro compiuto dello sviluppo della programmazione dell'azione amministrativa, ad ulteriore supporto delle scelte operate per l'esercizio interessato.

Al riguardo, la Corte non può non sottolineare l'esigenza di una semplificazione dell'attuale disciplina del procedimento e dei contenuti delle Note preliminari, che presenta, allo stato, sovrapposizioni, incoerenze e aggravii operativi connessi alle plurime finalizzazioni del documento, con conseguente attenuazione della concreta utilità di tale fondamentale adempimento.

2.9. Sul piano normativo, la nuova struttura funzionale deve necessariamente trovare spazio nell'ambito della più ampia revisione della disciplina contabile del bilancio dello Stato. Sembra, infatti, necessario por mano ad un conseguente adeguamento alla realtà sia della legge base n. 468 del 1978 e successive modificazioni e integrazioni, sia del decreto legislativo n. 279 del 1997, di attuazione della legge di riforma n. 94 del 1997.

Tale esigenza si manifesta con riferimento, ad esempio, allo stretto collegamento sancito tra unità previsionali oggetto di approvazione parlamentare e "unico" centro di responsabilità amministrativa (art. 2, comma 2, legge n. 468/1978 e art. 1, comma 1, d.lgs. n. 279/1997), circostanza che non si verifica più, a decorrere dall'esercizio in corso, per gran parte dei macroaggregati, nuove unità di voto; alla carenza di riferimenti a programmi "trasversali", affidati a più dicasteri (art. 4 bis legge n. 468); alla conferma o alla revisione del criterio distintivo tra unità di voto di parte corrente e di conto capitale, in relazione all'esigenza prioritaria di conseguire gli obiettivi del programma (art. 6, comma 2, lett. b legge n. 468/1978); alla nuova impostazione del disegno di legge finanziaria per missioni e programmi e al suo coerente collegamento con il novellato bilancio a legislazione vigente (art. 11 legge n. 468/1978); all'esigenza condivisa di delimitare in maniera più incisiva il contenuto della legge finanziaria, soprattutto con riguardo alla già prevista ma inefficace esclusione di taluni interventi in gran parte generatori del suo lamentato carattere di legge *omnibus* (art. 11, comma 3, lett. i, legge n. 468/1978).

Tuttavia, al di là del necessario recepimento delle rilevanti innovazioni introdotte, l'auspicata revisione normativa potrebbe fornire l'occasione per affrontare le più ampie problematiche precedentemente accennate, quali il più stringente collegamento tra bilancio a legislazione vigente e legge finanziaria e quello di conferire un grado di elasticità gestionale idoneo al miglior perseguimento degli obiettivi e dei risultati.

2.10. Altro cruciale punto da rivedere è quello attinente alla responsabilità della gestione, con riferimento sia al macroaggregato in seno al programma, sia al programma stesso nel suo insieme. Sotto il primo profilo, non vi è dubbio che la ripartizione gestionale del macroaggregato, e a maggior ragione del programma, tra diversi centri di responsabilità amministrativa, in alcuni casi di diversi ministeri, comporta rilevanti problemi di coordinamento e pone l'esigenza di individuare un responsabile unico che risponda del grado di raggiungimento degli obiettivi e, quindi, dei risultati.

I cosiddetti *programmi trasversali* riguardano, infatti, più centri di responsabilità amministrativa, solitamente all'interno di uno stesso Ministero⁸, per lo svolgimento di specifiche attività concorrenti al raggiungimento di obiettivi comuni. La figura del “*coordinatore di programma*” di cui alla circolare n. 21 del 5 giugno 2007 del Ministero dell'economia e delle finanze, ha il compito di razionalizzare l'impiego delle risorse disponibili nell'ambito di ogni Ministero, mediante l'intervento del Ministro o di un suo delegato. La visione unitaria delle risorse relative ad ogni singolo programma va a confrontarsi con l'esigenza di preservare l'osservanza del principio della distinzione dei ruoli riservati al vertice politico e alla dirigenza.

In relazione a tali aspetti, la Corte ha più volte richiamato l'attenzione sulla non completa applicazione di talune innovazioni apportate dalla riforma del bilancio operata dalla legge n. 94 del 1997, miranti a porre rimedio alle discrasie derivanti dall'attuazione di politiche che superano i profili organizzativi delle singole amministrazioni⁹. La tematica, a maggior ragione dopo le recenti modifiche della classificazione del bilancio dello Stato per missioni e programmi, deve dunque indurre a superare eccessive rigidità organizzative, in vista di soluzioni ispirate a principi di maggiore flessibilità, valorizzando ulteriormente la natura programmatica dei bilanci e degli strumenti allocativi delle risorse e di verifica del loro utilizzo.

⁸ Mentre le missioni possono essere ministeriali o trasversali a più dicasteri (interministeriali) – i programmi rappresentano “aggregati omogenei di attività svolte all'interno di ogni singolo Ministero, allo scopo di perseguire obiettivi ben definiti nell'ambito delle finalità istituzionali, riconosciute al dicastero competente”. I programmi individuati sono dunque tendenzialmente specifici ed *interni* a ciascuna amministrazione. Solo in taluni limitati casi, sono condivisi tra più amministrazioni.

⁹ Va ricordato, in proposito, che l'art.6 di tale legge prevedeva che fossero emanate norme regolamentari per il finanziamento e la gestione di programmi comuni a più amministrazioni, anche attraverso la confluenza, in un unico fondo, degli stanziamenti autorizzati nello stato di previsione delle singole amministrazioni, la semplificazione e l'accelerazione delle procedure contabili. Parallela la previsione di cui al comma 3 dell'art. 16 del d.lgs. n. 165 del 2001, intesa a consentire il conferimento e l'esercizio dei compiti e dei poteri dirigenziali a dirigenti preposti a strutture organizzative comuni a più amministrazioni pubbliche, ovvero per l'attuazione di particolari programmi, progetti o gestioni.

2.11. Nella visione prospettica di un razionale complessivo adeguamento normativo, l'innovazione introdotta a decorrere dal 2008 non può che svilupparsi lungo due direttrici di fondo: da un lato, l'azione indotta di riorganizzazione intesa a far coincidere tendenzialmente le strutture gestionali o centri di responsabilità amministrativa con i programmi individuati; dall'altro, una ulteriore evoluzione della struttura del bilancio intesa a concentrare la decisione parlamentare sul programma, vero fulcro della scelta allocativa, piuttosto che sul macroaggregato che lo compone e che costituisce, in definitiva, lo strumento per l'analisi economica della spesa destinata al programma.

Sotto il primo profilo, si sottolinea il carattere meramente tendenziale della riorganizzazione indotta, in quanto l'aspetto gestionale in funzione dei programmi individuati nel bilancio costituisce soltanto uno degli elementi di valutazione per prospettare coerenti variazioni della struttura amministrativa.

Con riguardo all'ulteriore evoluzione della scelta allocativa, si ritiene che essa sia la sola coerente con i principi ispiratori dell'innovazione introdotta. Ciò non esclude l'esigenza di pervenire ad essa con gradualità in un adeguato arco temporale, idoneo all'attivazione di meccanismi e strumentazioni tali da consentire il superamento delle comprensibili perplessità connesse al più elevato livello della decisione parlamentare e al conseguente maggior grado di responsabilizzazione dell'esecutivo, in analogia, peraltro, con recenti esperienze di Paesi a noi vicini (cfr. l'esperienza francese della *loi organique relative aux lois de finances – LOLF*, n. 692 del 2001).

2.12. In tale contesto non può essere omissa un cenno all'esigenza di adeguamento dei regolamenti parlamentari con riguardo alla sessione di bilancio.

E' noto che nelle competenti sedi istituzionali la problematica di una razionalizzazione complessiva delle procedure vigenti, al fine di conferire all'esame delle Camere maggiore efficienza e di limitare, nel contempo, il pericolo di deviazioni e anomalie in ciascuno dei diversi momenti di analisi e di approfondimento previsti, è stata da tempo posta all'ordine del giorno, senza risultati apprezzabili.

Trattasi di temi di particolare complessità, che investono direttamente le prerogative di fondo della funzione legislativa e che naturalmente si acquiscono in occasione dell'*iter* parlamentare di documenti fondamentali e "privilegiati" come quelli di bilancio. Basti per

mente al tema dei confini concernenti l'emendabilità per avere contezza delle delicate implicazioni sottese alle diverse posizioni sull'argomento.

La Corte non può che limitarsi ad auspicare, in proposito, una condivisa revisione degli attuali regolamenti delle Assemblies, anche in funzione delle innovazioni intervenute e di quelle che si prospettano.

2.13. Merita apprezzamento, infine, l'iniziativa assunta dal Ministero dell'economia e delle finanze circa la presentazione, in sede di rendiconto 2007, di apposite Note preliminari da parte delle amministrazioni, a chiusura del ciclo avviato al momento della presentazione del disegno di legge di bilancio a legislazione vigente e proseguito con l'aggiornamento delle Note all'inizio del 2008, dopo l'approvazione della manovra correttiva e il varo del nuovo bilancio.

L'iniziativa si inquadra nel processo di razionalizzazione dei documenti di bilancio e di maggiore trasparenza nella programmazione operativa delle amministrazioni, da tempo avviato con il rilevante apporto della Ragioneria generale, processo che ha avuto un punto di svolta importante con la circolare n. 18 del 2006 sulle previsioni di bilancio per il 2007 e per il triennio 2007-2009. In tale occasione, la piena valorizzazione delle Note preliminari come strumento di programmazione è stata inserita nel più ampio contesto che comprende la definizione generale degli obiettivi strategici, la verifica delle compatibilità con i vincoli di finanza pubblica, il varo della manovra correttiva e l'emanazione delle direttive da parte del Presidente del Consiglio e dei Ministri interessati.

La recente circolare n. 11 del 19 marzo 2008, concernente il rendiconto 2007, ha formalizzato tale impostazione, suggerendo alle amministrazioni anche opportune linee guida per l'elaborazione delle rispettive Note preliminari da parte dei Servizi di controllo interno, i quali fungono come centro di coordinamento per l'intera Amministrazione. Ad essi viene demandato anche il compito di individuare ed elaborare idonei indicatori, di tipo sia quantitativo che qualitativo, che misurino la *performance* della gestione in relazione agli obiettivi.

Devesi in proposito rappresentare che la prima applicazione di tali importanti indicazioni in via generale non ha risposto alle attese che in misura limitata, con rare eccezioni. L'innovazione va, tuttavia, sostenuta in ogni sede, corrispondendo essa ad effettive esigenze di trasparenza e di razionalizzazione dei documenti di finanza pubblica. Si auspica, pertanto, un sempre maggiore impegno da parte dei soggetti interessati nel migliorare la puntualità e la significatività di tali fondamentali documenti.

2.14. Un riferimento, infine, appare necessario alle innovazioni introdotte nel bilancio di previsione dell'entrata per l'anno finanziario 2008, con particolare riguardo alla rilevanza, alla significatività e alle implicazioni delle modifiche rispetto al precedente bilancio. L'argomento ha costituito oggetto di specifica indagine da parte dell'Ufficio di controllo sulla gestione dei Ministeri economico finanziari, deliberata dalla Sezione del controllo il 13 giugno scorso.

Le principali osservazioni formulate a conclusione dell'indagine sostanzialmente riguardano la decisa riduzione del numero di unità previsionali di base del Titolo II, con tutti i problemi che ciò comporta ai fini dell'imputazione della relativa responsabilità gestionale. Nessuna revisione è stata operata, invece, per quanto riguarda le unità primarie del bilancio amministrativo (capitoli/articoli), lasciando, fra l'altro, in piedi l'accorpamento in un unico capitolo promiscuo riferito ad entrate varie ed eventuali – contraddittoriamente classificate come ricorrenti solo in ragione dell'affidabilità statistica finora riscontrata – di proventi, con una previsione di gettito per circa 2,4 miliardi, per i quali continua, così, ad essere impossibile qualsiasi serio monitoraggio.

Le altre osservazioni si riferiscono, da un lato, alla mancata introduzione di voci di bilancio che consentano di rilevare a consuntivo gli effetti di gettito associati ai provvedimenti assunti nel contesto delle manovre di finanza pubblica e, dall'altra, ma con riferimento al bilancio della spesa, alla mancata evidenziazione di una serie di funzioni finalizzate all'acquisizione delle entrate.

Sulla base dei risultati dell'analisi svolta e sopra riepilogati, la Corte ha raccomandato, fra l'altro, all'amministrazione di:

- 1) **rivedere** la classificazione dei capitoli/articoli fra entrate ricorrenti e non ricorrenti sulla base di una più attenta considerazione del carattere strutturale o meno del provento, e/o del carattere straordinario o meno del gettito consuntivato negli ultimi esercizi e risolvendo la specifica questione della UPB 2.1.2.3 – contributi vari e altre entrate eventuali e diverse, impropriamente imputata nella sua interezza alle entrate ricorrenti.
- 2) **rivedere** il quadro di classificazione del bilancio per assicurare che ad una sola UPB corrisponda un unico Centro di responsabilità e per renderne l'articolazione più funzionale al monitoraggio dei risultati dei programmi e degli interventi, anche attraverso la disaggregazione dei capitoli promiscui, e ripulendolo dalle voci che si riferiscono a fonti di gettito non più attuali.

- 3) formulare le previsioni anche per quei capitoli/articoli che, pur non riguardando entrate riassegnabili alla spesa, sono iscritti per memoria o a zero nel bilancio di previsione e per i quali, tuttavia, a consuntivo si registrano sistematicamente entrate anche di una certa rilevanza, di cui si deve tener conto nella stima delle previsioni per l'anno successivo.
- 4) sistematicamente verificare la possibilità di rivedere la classificazione delle voci di bilancio in modo da favorire il riscontro delle variazioni di gettito stimate in sede di approvazione delle manovre di finanza pubblica, eventualmente istituendo nuovi capitoli/articoli, o codici tributo.
- 5) distintamente esplicitare la spesa relativa a ciascuna delle diverse funzioni del sistema della fiscalità, inopportuna raggruppate nel bilancio per il 2008 (gestione dei tributi; servizi fiscali ai cittadini, alle imprese ed agli Enti territoriali; gestione e manutenzione del demanio e del patrimonio, la gestione dei proventi derivanti dal gioco, ecc.).

3. Documento di programmazione e legge finanziaria

3.1. La relazione della Corte sul precedente rendiconto ha avuto modo di soffermarsi ampiamente sui principali strumenti previsti dall'ordinamento per il governo della finanza pubblica. Le considerazioni svolte in quella occasione conservano la loro piena validità anche alla luce delle innovazioni intervenute. Può essere utile, comunque, richiamarne in questa sede il contenuto di fondo, anche in funzione della notata esigenza di por mano ad una revisione complessiva della legislazione in materia.

Con riferimento alle conclusioni dell'indagine conoscitiva svolta in sede di Commissioni riunite bilancio di Camera e Senato, si auspicava una valorizzazione del Documento di programmazione economico-finanziaria quale strumento per una più razionale organizzazione della sessione di bilancio, meglio focalizzando gli interventi demandati alla legge finanziaria e indicando i provvedimenti collegati funzionali alla manovra, distintamente per settori di intervento. Da qui l'esigenza di pervenire nel Documento ad analisi disaggregate per comparti istituzionali degli andamenti tendenziali e programmatici. Nel contempo, si palesava la necessità di una più stretta corrispondenza tra Documento di programmazione e legge finanziaria, anche attraverso un avvicinamento dei tempi di presentazione del primo a quelli della seconda.

Quanto alla legge finanziaria, dopo un'analisi del già notato fenomeno della sua ormai strutturale anomalia nel panorama legislativo del Paese e delle conseguenti distorsioni indotte nella stessa attività parlamentare di produzione normativa, la Corte sottolineava l'assoluta esigenza di garantire il rispetto delle regole adottate e di evitare l'approvazione dell'intero provvedimento strumentalmente trasfuso in un unico articolo, disattendendo sostanzialmente il disegno normativo sancito a livello costituzionale che prescrive l'approvazione delle leggi con votazioni per ciascun articolo e, separatamente, nel loro complesso.

Le considerazioni in tale sede svolte vanno integralmente confermate. In particolare, non può essere accolta come soluzione accettabile il già notato confezionamento del maxiemendamento finale, trasfuso nella finanziaria 2008 in tre articoli, anziché in uno: restano del tutto inalterate le negative valutazioni sull'anomalia e sulle distorsioni indotte da siffatta consuetudine.

3.2. Nelle conclusioni della predetta indagine conoscitiva si rinviene un aspetto che merita di essere sottolineato: lo scarsissimo spazio decisionale riservato al bilancio a legislazione vigente, con la conseguente impossibilità di dimensionare in tale sede i fattori inerziali che agiscono sulla spesa consolidata, impedendo di fatto il recupero di margini di manovra per una diversa allocazione delle risorse disponibili.

Trattasi di un aspetto cruciale della problematica complessiva intesa al perseguimento di una più razionale ed efficace strumentazione sottesa alla manovra di finanza pubblica, anche come conseguenza sia della verifica del livello di efficienza dell'utilizzo delle risorse per ciascun settore, in cui si sostanzia la *spending review* avviata con la finanziaria 2007, sia del più chiaro collegamento tra finalità, obiettivi e risorse, quale presupposto per la valutazione dei risultati in sede di controllo di gestione, emergente dalla modifica strutturale in senso funzionale del bilancio.

In proposito, le stesse più volte richiamate conclusioni evidenziano l'esigenza di recuperare le potenzialità del bilancio a legislazione vigente come strumento decisionale, verificando in che misura debbano ritenersi effettivamente insuperabili i vincoli riconducibili al cosiddetto fattore legislativo.

La Corte non può che apprezzare tale esigenza, come si auspicava anche nel precedente punto 2.5, ritenendola essenziale elemento per la costruzione di una condivisa riforma della legislazione contabile a conclusione del necessario processo di approfondimento. Vanno,

tuttavia, richiamati i delicati profili connessi con il sistema normativo di base, in particolare con il carattere meramente formale conferito alla legge di bilancio dall'art. 81, terzo comma, della Costituzione, che sembra ostativo per un'allocazione delle risorse, in sede di bilancio a legislazione vigente, diversa da quella risultante da una puntuale applicazione della legislazione in essere.

Più opportunamente, il problema andrebbe affrontato sul piano della concreta gestione del bilancio, allargando con le dovute cautele gli spazi di azione demandati al responsabile del processo di perseguimento degli obiettivi definiti dal legislatore in sede di decisione di bilancio, mediante la determinazione dei limiti di impegnabilità e di erogabilità delle risorse finanziarie destinate al programma nell'ambito della missione interessata.

In tale sede, e – come si accennava – nella prospettiva dell'elevazione dell'unità di voto parlamentare a livello di programma, gli approfondimenti potranno contemperare le esigenze di maggiore flessibilità gestionale con la salvaguardia della volontà del legislatore espressa con la legge di autorizzazione di spesa, successivamente confluita nello stanziamento approvato con legge di bilancio, allo scopo di consentire un ottimale perseguimento degli obiettivi e dei risultati programmati.

3.3. Le innovazioni che si prospettano non possono che perseguire in maniera decisa l'obiettivo di una effettiva armonizzazione dei bilanci pubblici, sia sotto il profilo contenutistico, sia sotto quello dei tempi di approvazione delle rispettive manovre di bilancio.

L'esigenza di linee guida omogenee e coerenti nella costruzione dei documenti contabili di tutti gli Enti della pubblica Amministrazione, nelle diverse fasi del complesso processo di bilancio, appare la premessa indispensabile per pervenire ad un consolidamento dei conti trasparente e significativo, anche ai fini di un più agevole allineamento ai criteri dell'Unione europea.

Sotto il profilo temporale, occorre por mano con sollecitudine ad una razionalizzazione dei tempi di approvazione dei bilanci dei vari Enti pubblici, attualmente tutti tenuti a rispettare il termine ultimo del 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento, stesso termine di approvazione della legge finanziaria. Alle conseguenti evidenti difficoltà di coordinamento si è fatto sinora fronte con slittamenti necessitati dei termini, disposti spesso con la stessa manovra correttiva, ovvero con ricorso all'esercizio provvisorio da parte degli Enti, onde tener conto

delle disposizioni della legge finanziaria, con indubbi negativi riflessi sull'attività amministrativa.

Una soluzione potrebbe rinvenirsi in un congruo anticipo del varo della manovra correttiva da parte del Parlamento, conseguente eventualmente ad una correlata revisione dei termini di presentazione da parte del Governo.

3.4. Nel contesto della complessiva riforma della legge di contabilità pubblica, emerge l'urgenza di tener conto dell'evoluzione intervenuta sia sul piano istituzionale, sia con riguardo ai più idonei sistemi di rilevazione e di rappresentazione dei fenomeni amministrativi, ormai consolidati sul piano europeo e, più in generale, internazionale.

Sotto il primo profilo, è stata sottolineata l'esigenza di por mano, a distanza di diversi anni dall'introduzione del nuovo titolo V della Costituzione, alla definizione di specifica legge organica sui rapporti finanziari con le autonomie territoriali, che dia concreta attuazione anche al federalismo fiscale, nell'ambito della visione strategica derivante dai vincoli contratti con l'Unione europea e del conseguente patto di stabilità interno.

Quanto alle prospettive di evoluzione tendenziale dei sistemi contabili pubblici verso un graduale recepimento di una visione economica del fenomeno amministrativo, i tempi appaiono ormai maturi per affrontare le problematiche connesse a una più razionale impostazione del vincolo di bilancio da sottoporre all'approvazione parlamentare. In un sistema organicamente coerente, tale vincolo non dovrebbe discostarsi dalle regole contabili del Sistema europeo dei conti, basato sulla competenza economica, con gli aggiustamenti imposti dalle peculiarità del comparto pubblico.

Questo processo evolutivo appare in linea con le chiare tendenze emergenti in sede internazionale. La mutazione dei sistemi contabili pubblici verso la competenza economica appare, al momento, generalizzata. Taluni Paesi, non solo anglosassoni, hanno da tempo accolto tale criterio come vincolo giuridico alla gestione, sostituendolo al criterio della cassa o a quello delle obbligazioni; altri lo hanno assunto per ora solo a titolo di indirizzo gestionale. Tra questi ultimi, va citato il caso della Francia, il cui "nuovo" bilancio, in gestione a partire dal 1° gennaio 2006 in base alla legge organica del 2001, affianca al tradizionale vincolo della cassa quello delle obbligazioni (competenza giuridica), avviando la rilevazione della competenza economica come vera e propria contabilità di esercizio.

3.5. Altro aspetto da rivedere appare quello di conferire evidenza sistematica ai rapporti attuali e futuri tra bilancio e conto economico delle amministrazioni pubbliche, in attesa di pervenire ad una diretta trasposizione dei dati consuntivi nella contabilità nazionale quale effetto dell'accoglimento del criterio della competenza economica cui si faceva cenno al punto precedente.

Il problema riveste particolare rilevanza ai fini della generale trasparenza dei documenti di finanza pubblica, con specifico riferimento ai criteri e alle metodologie di costruzione dei quadri tendenziale e programmatico di finanza pubblica, sui quali vengono dimensionati, in definitiva, i provvedimenti normativi e gli atti di gestione ai fini del perseguimento degli obiettivi convenuti in sede comunitaria.

La precedente osservazione si rivela essenziale in sede consuntiva, ai fini di una compiuta valutazione dei documenti relativi al rendiconto, i cui dati confluiscono nel conto economico dello Stato, quale componente del conto economico delle amministrazioni pubbliche. In proposito, la Corte da tempo ha auspicato la presentazione quantomeno di un allegato tecnico che chiarisca il passaggio tra i dati del conto del bilancio e i dati risultanti dal conto economico stesso, tuttora non reso di pubblico dominio. Tale situazione di non sufficiente trasparenza è rimasta purtroppo invariata.

Più in generale, si rappresenta ancora una volta l'esigenza di pervenire in maniera generalizzata ad un permanente e strutturale collegamento tra documenti di bilancio, conto del settore statale e conto economico delle amministrazioni pubbliche, mediante la necessaria integrazione, anche negli elementi di dettaglio, degli attuali atti che caratterizzano la loro presentazione. L'adozione convinta di questo adempimento da parte delle amministrazioni competenti comporterebbe una maggiore consapevolezza degli effetti connessi alle scelte decisionali e gestionali, a qualsiasi livello adottate. A titolo esemplificativo, si avrebbe contezza dei riflessi sul quadro tendenziale di finanza pubblica derivanti dalle singole poste di bilancio, in ogni fase della gestione, assicurando tra l'altro un elemento essenziale per la completa trasparenza dei conti pubblici.

3.6. Nel contesto della riforma complessiva degli strumenti di finanza pubblica, la Corte ha da lungo tempo richiamato l'esigenza di una inevitabile riconsiderazione dell'ambito di estensione della decisione parlamentare: il solo riferimento al bilancio dello Stato, che nel

complesso copre solo i quattro settimi del totale del conto consolidato delle Amministrazioni pubbliche, non appare da tempo significativo per una consapevole valutazione.

Vari accorgimenti hanno consentito sinora di superare in qualche modo la difficoltà, attraverso l'indicazione del livello massimo del saldo netto e del ricorso al mercato in sede di legge finanziaria, nonché mediante il recepimento degli obiettivi concordati in sede comunitaria nelle risoluzioni parlamentari di approvazione dei Documenti di programmazione.

In realtà, il Patto di stabilità e crescita e le periodiche notifiche alla Commissione europea dei Programmi di stabilità, costituiscono veri e propri vincoli, che condizionano direttamente la politica di bilancio e le scelte allocative. Da ciò discende l'esigenza di una decisione sull'intero comparto pubblico, con particolare riferimento al risultato finale del conto economico: l'indebitamento netto, opportunamente disaggregato per grandi settori omogenei, quali il settore statale, gli Enti territoriali, gli Enti previdenziali e gli altri Enti pubblici.

In questo modo, si potrà dare giusto rilievo al responsabile coinvolgimento delle autonomie ai vari livelli, in armonia con il delicato processo di decentramento anche istituzionale in corso. Sarebbe di grande utilità la formulazione del conto economico delle Amministrazioni pubbliche anche in termini di politiche di settore.

3.7. Un cenno merita, infine, la problematica concernente il sempre più ampio ricorso, in sede di manovra correttiva, a disposizioni che demandano a successivi provvedimenti amministrativi la definizione dei presupposti di diritto e di fatto necessari all'attuazione delle disposizioni medesime e al conseguente verificarsi delle economie di spesa ovvero dei maggiori proventi attesi e verificati nella relazione tecnica.

In particolare, per il 2007 l'Ufficio per il coordinamento della programmazione, del monitoraggio e della valutazione delle politiche pubbliche del dipartimento per il programma di Governo della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ha presentato lo stato di attuazione al 31 dicembre 2007 dei provvedimenti amministrativi previsti nella legge finanziaria 2007. Dall'indagine emerge che sono stati adottati soltanto 243 provvedimenti dei 445 previsti, pari al 54,6 per cento; per 152 provvedimenti l'*iter* risulta avviato (34,2 per cento), mentre i restanti 50 non sono stati neanche "cantierati" (11,2 per cento).

Sarebbe significativo associare gli eventuali effetti finanziari a tale stato di attuazione e verificare in tal modo la coerenza dei provvedimenti non attivati con le stime della relazione tecnica, fatte proprie dal legislatore.

Tuttavia, prescindendo da tale pur rilevante profilo, sembra in questa sede utile approfondire le conseguenze applicative di un così imponente ricorso a sostanziali trasferimenti di poteri decisionali da parte del Parlamento a favore dell'esecutivo, per di più in sede di legge finanziaria, la cui disciplina contabile preclude, come è ben noto, norme di delega.

E' appena il caso di sottolineare la labilità dei confini tra rinvio a provvedimenti amministrativi ed esplicite norme di delega, soprattutto in talune fattispecie direttamente incidenti sul profilo patrimoniale del cittadino-contribuente, come nel caso delle normative fiscali (cfr., ad esempio, l'art.1, comma 38, sulla rideterminazione delle percentuali di tassazione di dividendi e plusvalenze; il comma 42, sulle disposizioni di attuazione della tassazione separata di persone fisiche imprenditori; il comma 115, sul regime dei contribuenti minori; il comma 231, sui crediti d'imposta per misure e strumenti contro gli atti illeciti; il comma 353, circa la determinazione delle sezioni e degli organici delle commissioni tributarie; etc.).

3.8. Come già evidenziato in premessa, la legge finanziaria per il 2008 ha posto una rinnovata attenzione alla relazione che la Corte dei conti rende annualmente al Parlamento, definendone alcuni nuovi ambiti contenutistici.

Ciò si colloca in un contesto di maggiore valorizzazione della funzione ausiliaria della Corte nei confronti del Parlamento, da tempo allargata alle periodiche audizioni sui documenti di finanza pubblica, nonché ad altre cruciali problematiche.

Tale linea di tendenza spinge a rafforzare il percorso avviato. In particolare, il raccordo con il Parlamento fra programmi ed esito delle funzioni di controllo della Corte dovrebbe essere potenziato soprattutto nell'esame della legge sul rendiconto generale dello Stato.

Appropriate innovazioni ai regolamenti parlamentari potrebbero introdurre, per quanto riguarda la sessione del bilancio dedicata alla legge di assestamento ed alla legge di approvazione del rendiconto, forme più estese di dialogo diretto non solo con le Commissioni bilancio ma anche – ove ritenuto utile – con le Commissioni di merito. Ne trarrebbe sicura utilità la discussione sul consuntivo, che oggi appare assolutamente inadeguata nel concreto

esplicarsi della prassi parlamentare, mentre dovrebbe costituire la necessaria base di partenza per la razionalizzazione delle decisioni di bilancio.

Tutto ciò in modo da offrire alle Camere un apporto, in coerenza con l'art. 13 del decreto legislativo n. 279 del 1997, per la valutazione – anche in contraddittorio con le amministrazioni interessate – delle politiche pubbliche di settore.

4. Le norme di contenimento della spesa

4.1. La gestione del bilancio per l'esercizio 2007, come quella degli esercizi più recenti, è stata caratterizzata anche dalla concreta incidenza di talune disposizioni introdotte in via temporanea o permanente nell'ordinamento contabile, intese ad agire su istituti o su procedimenti consolidati, al fine di pervenire comunque al contenimento della spesa ritenuto necessario per il raggiungimento degli obiettivi.

Si tratta, in sostanza, di norme di deroga a regole generali tipiche della disciplina della materia, che incidono sui normali meccanismi di formazione degli oneri, limitandone la compiuta esplicazione nella fase finale di determinazione della spesa.

Tipico esempio di tale fenomeno è la cosiddetta regola del 2 per cento, in base alla quale, a decorrere dall'esercizio 2005 e per un periodo triennale, le spese del conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche, con talune eccezioni, non possono superare l'indicato limite rispetto al precedente esercizio; il concorso del bilancio dello Stato al raggiungimento di tale obiettivo viene definito ponendo lo stesso tetto all'incremento delle spese aventi diretto impatto sul conto economico medesimo, comprese le riassegnazioni di entrate e i fondi di riserva per spese obbligatorie e impreviste.

La Corte ha avuto modo di soffermarsi su tali fattispecie in sede di relazione ai rendiconti precedenti, svolgendo considerazioni che qui si richiamano integralmente; appare opportuno comunque esprimere qualche ulteriore sintetica notazione anche sulla base della successiva intervenuta esperienza.

4.2. In primo luogo, va ribadita sul piano generale la valutazione alquanto problematica circa l'adequazione di sistemi di determinazione normativa di *plafond* o tetti non assistiti dalla contestuale adozione di misure che incidano efficacemente sui processi di formazione degli oneri che si intende limitare. Appare infatti estremamente arduo contare su spontanee modifiche

di comportamenti consolidati dei soggetti interessati, indotte esclusivamente per effetto dell'avvenuta determinazione di tetti sui grandi aggregati di finanza pubblica, non direttamente collegabili al singolo microcosmo dell'operatore.

Con specifico riferimento, poi, alla cennata regola del 2 per cento, si può agevolmente rilevare la sua sostanziale disapplicazione in ciascuno dei tre anni considerati, a riprova dell'assunto di cui sopra. I dati forniti dall'ISTAT sono eloquenti in proposito, esponendo una variazione complessiva delle spese del conto economico delle pubbliche amministrazioni rispetto all'anno precedente ben superiore al limite legislativamente imposto: 3,7 per cento nel 2005, 5,4 per cento nel 2006 e 3,3 per cento nel 2007. Ne discende che, ove anche fosse dimostrata in sede consuntiva una tenuta delle spese statali direttamente incidenti sul conto consolidato, l'inefficacia della disposizione nel suo insieme non potrebbe essere messa in discussione.

L'avvenuta mancata riproposizione da parte del Governo della norma *de qua* in sede di manovra correttiva per il 2008 e per il triennio 2008-2010 fa presumere che l'esecutivo si sia reso conto della rilevata circostanza.

4.3. Particolare attenzione merita la limitazione alle spese inerenti la riassegnazione di entrate disposta dall'art. 1, comma 9, della legge finanziaria per il 2005.

L'istituto, previsto dall'art. 5, comma 5, e dal secondo comma dell'art. 12 della legge n. 468 del 1978 e successive modificazioni, viene utilizzato per l'iscrizione in bilancio, nel corso della gestione, di proventi già affluiti in entrata, destinati a terzi ovvero al perseguimento di specifiche finalità da parte dell'amministrazione competente, secondo la previsione normativa di supporto.

Valgano come esempio le restituzioni di depositi cauzionali; i corrispettivi per prestazione di servizi a favore di terzi da assegnare anche per le conseguenti retribuzioni, come nel caso della motorizzazione civile per il rilascio delle patenti di guida e del Ministero della salute per il rilascio delle autorizzazioni al commercio dei fitofarmaci; le prestazioni svolte dal dicastero della Difesa a favore di altre amministrazioni; e così via.

Trattasi, in definitiva, di somme dovute per legge, direttamente connesse ai fini istituzionali delle amministrazioni interessate. Ne consegue che l'imposizione di un tetto alla loro impegnabilità o addirittura alla loro iscrizione in bilancio dà luogo, nella migliore delle

ipotesi, ad un mero slittamento di oneri aventi carattere obbligatorio, a prescindere dal possibile conseguente aggravio per interessi di dilazione e rivalutazione monetaria.

La materia delle riassegnazioni ha costituito di recente oggetto di indagine da parte della competente Sezione centrale di controllo della Corte dei conti, che ha indicato alle amministrazioni interessate talune linee per una loro corretta gestione¹⁰.

4.4. Nella disciplina contabile dello Stato l'istituto della riassegnazione di entrate è previsto in deroga al più generale principio dell'unità del bilancio, per il quale le entrate costituiscono un tutto inscindibile che si contrappone al complesso delle spese, con conseguente divieto di assegnazione di qualsiasi provento per spese ed erogazioni speciali. In tal modo, il sistema della contabilità pubblica vuole evitare le cosiddette "entrate di scopo", ossia entrate aventi una specifica destinazione di spesa. E' vietato, in altri termini, creare collegamenti tra il gettito di un cespite, o qualsiasi altro provento, ed una spesa.

Lo stesso art. 5 della citata legge n. 468 del 1978 prevede, tuttavia, al comma 5, una eccezione per proventi e quote di proventi riscossi per conto di Enti, oblazioni e simili fatte a scopo determinato. Si tratta di una eccezione che, nella sostanza, non intacca il predetto principio della unità del bilancio, dato che si riferisce a mere partite di giro in cui la correlazione tra entrata e spesa ha carattere necessario, nel senso che al terzo deve essere corrisposto quanto per suo conto è stato riscosso¹¹.

Analogamente si può dire quando la legge dispone che un servizio di pubblico interesse sia reso a domanda dietro versamento all'entrata di un corrispettivo calcolato analiticamente, in guisa da coprire interamente i costi sopportati dall'Amministrazione. In sostanza, la mancata riassegnazione di entrate, riscosse in quanto destinate alla copertura delle relative spese, appare di per sé contrastante con ogni principio di ragionevolezza.

¹⁰ Deliberazione n. 9/2008/G dell'11 marzo 2008, cui si fa rinvio.

¹¹ Diversa natura rivestono le c.d. "clausole di copertura finanziaria" rinvenibili in tutte le leggi comportanti oneri per il bilancio dello Stato e per la cui copertura si può provvedere, oltre che con minori spese, anche con nuove o maggiori entrate. Queste formule, obbligatorie per il rispetto dell'art. 81 comma 4° della Costituzione, hanno una validità "istantanea", nel senso che la correlazione con la spesa che vanno a coprire si esaurisce nel momento stesso in cui il Parlamento vota la legge e la connessa copertura finanziaria.

4.5. La descritta situazione si è ulteriormente deteriorata con le disposizioni di cui all'art. 1 comma 46 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), ai sensi del quale "A decorrere dall'anno 2006, l'ammontare complessivo delle riassegnazioni di entrate non potrà superare, per ciascuna Amministrazione, l'importo complessivo delle riassegnazioni effettuate nell'anno 2005 al netto di quelle di cui al successivo periodo. La limitazione non si applica alle riassegnazioni per le quali l'iscrizione della spesa non ha impatto sul conto economico consolidato delle pubbliche Amministrazioni, nonché a quelle riguardanti l'attuazione di interventi cofinanziati dall'Unione europea".

La disposizione presenta profili di indubbia discutibilità e desta qualche perplessità in termini di correttezza costituzionale, in quanto appare disporre quasi la confisca di quanto versato da un cittadino o da un'impresa per conseguire una prestazione della pubblica Amministrazione. Inoltre, nei casi in cui nell'anno 2005 non vi siano state riassegnazioni, non si vede sulla base di quale principio di ragionevolezza si possa legittimare con altra norma l'acquisizione alle casse dello Stato di una somma versata in contropartita di un servizio reso. E' da presumere che tali considerazioni abbiano indotto il legislatore ad eliminare, per l'anno 2007, l'indicato tetto, con l'art. 4, comma 1, del decreto-legge n. 81, convertito con legge n. 127 del 2007.

La legge finanziaria per il 2008 ha modificato ancora il descritto quadro normativo, vietando addirittura l'iscrizione in bilancio di stanziamenti connessi a versamenti di somme in entrata autorizzate da taluni provvedimenti legislativi, specificati nell'elenco allegato al comma 615 dell'art. 2. Dal divieto sono escluse le spese per redditi di lavoro dipendente, mentre per le altre esigenze si provvede mediante utilizzo, con decreto del Ministro competente, di concerto col Ministro dell'economia e delle finanze, di appositi fondi da ripartire istituiti in ciascun stato di previsione interessato, con una dotazione pari alla metà degli importi riassegnabili nel 2006. Il complesso meccanismo dovrebbe assicurare un minore indebitamento netto di 300 milioni annui.

Occorre, al riguardo, un deciso ripensamento sulla opportunità della permanenza di siffatte limitazioni, che possono, in definitiva, comportare maggiori oneri per la finanza pubblica, anche in relazione ad eventuali effetti indotti di disincentivazione.

4.6. Discorso analogo interessa la limitazione all'assunzione mensile di impegni di spesa in misura non superiore a un dodicesimo della previsione, con talune esclusioni. In via generale,

trattasi di una limitazione che appare non in linea con la legislazione contabile, che regola i presupposti necessari per consentire la conclusione del procedimento di impegno; il suo rinvio, imposto dalla norma, potrebbe dar luogo ai medesimi rilevati inconvenienti e, in ogni caso, a semplici rinvii di spesa con possibili aggravii.

Sarebbe stato di qualche interesse, al riguardo, conoscere l'esito del controllo demandato agli Uffici centrali del bilancio sull'applicazione di tale disposizione nell'esercizio 2007, anche mediante l'utilizzo delle specifiche procedure informatiche di ausilio introdotte dalla Ragioneria generale e descritte nella circolare n. 7 del 10 febbraio 2006; di tale esito non vi è però traccia in sede di relazione al rendiconto neanche per il secondo anno di vigenza della norma, peraltro abrogata dalla legge finanziaria per il 2008 (art. 2, comma 626).

Anche le limitazioni alle spese per studi, consulenze, rappresentanza, pubblicità, autovetture ecc., al livello massimo del 50 per cento di quelle sostenute nel 2004, implicano una riduzione del livello di operatività delle Amministrazioni, in qualche caso al di sotto del minimo accettabile, casi, peraltro, richiamati nella medesima circolare. Sarebbe stato necessario chiarire in sede di relazione governativa i riflessi di tali disposizioni sull'attività amministrativa; in particolare, le precisazioni avrebbero dovuto analizzare gli effetti sul livello dei servizi prestati dalle Amministrazioni, tenuto anche conto del pressoché generalizzato diffondersi di lamentele da parte dei responsabili della gestione.

Non diversamente si può argomentare con riferimento ai fondi per la flessibilità del bilancio previsti dal comma 20 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2006. La disponibilità di tali risorse, finanziate con la riduzione di talune autorizzazioni di spesa, ha consentito solo in limitati casi di far fronte a sopravvenute maggiori esigenze relative a spese della medesima natura. Il ricorso all'utilizzo di tali fondi da parte delle Amministrazioni si è rivelato trascurabile.

Non risulta, invece, che si sia fatto ricorso alla procedura di sospensione degli impegni di spesa o dell'emissione di titoli di pagamento, introdotta con il comma 21 dell'art. 1 della medesima legge finanziaria per il 2006. La circostanza appare inspiegabile con riferimento alle eccedenze di spesa rilevate in sede di decisione, che hanno indotto la Corte a non parificare i relativi capitoli. Se è vero che il giudizio di non regolarità, in questi casi, riguarda tipologie di spesa sottoposte a particolari procedure contabili, ciò non esime le Amministrazioni competenti da una corretta quantificazione degli oneri in sede previsionale e da un sollecito adeguamento delle dotazioni rivelatesi insufficienti nel corso dell'esercizio. A tal fine, sarebbe stato anche

necessario dare piena attuazione al decreto del Presidente della Repubblica n. 367 del 1994, mediante la completa informatizzazione di ogni tipologia di titoli di spesa.

4.7. Particolare menzione merita la normativa di cui al comma 507 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007. Essa dispone accantonamenti lineari di una quota degli stanziamenti di bilancio pregressi, esclusi cioè gli effetti della legge finanziaria, rendendoli indisponibili, con possibilità di variazioni compensative ai fini dell'indebitamento netto, da effettuare entro marzo di ciascun anno del triennio 2007-2009 con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta dei Ministri competenti.

Con circolare n. 7 del 2 febbraio 2007, il Ministro dell'economia e delle finanze ha precisato gli adempimenti e i presupposti idonei a consentire l'emanazione del previsto decreto di variazioni compensative, specificando che "l'impatto sui conti pubblici delle complessive variazioni proposte *per ogni stato di previsione* deve essere nullo in termini di fabbisogno e indebitamento netto". In tal modo, si è ritenuto di non assecondare la possibilità di compensazioni tra diversi stati di previsione, pur non esclusa formalmente dal legislatore.

Come si evince dal decreto per l'anno 2007, la facoltà di variazioni è stata utilizzata in misura del tutto marginale dalle Amministrazioni interessate, per circa 250 milioni su 4,5 miliardi, pari al 5,5 per cento. Anche per il 2008, il decreto ha disposto variazioni per circa 540 milioni, rispetto ai 5,1 miliardi accantonati, con una incidenza del 10,7 per cento. Evidentemente, le Amministrazioni hanno percepito la disposizione come un mero "taglio" degli stanziamenti, tenuto anche conto del limitato tempo disponibile per le proposte e delle obiettive difficoltà di rinvenire riduzioni equivalenti nel proprio stato di previsione. In altri termini, le finalità di promozione di una più efficiente allocazione delle risorse, quale primo avvio e punto di riferimento nell'ambito dell'auspicato processo di revisione della spesa previsto nel programma di analisi e valutazione di cui al comma 480 (*spending review*), non sono state raggiunte.

Le difficoltà di gestione della norma nel breve periodo sono comprovate dal reintegro di circa 2 miliardi, sugli oltre 4,5 accantonati, disposto dall'art. 7, comma 2, del decreto-legge n. 81, convertito con legge n. 127 del 2007.

4.8. L'esperienza del primo anno di applicazione del comma 507 potrebbe indurre a valutazioni complessivamente negative sull'idoneità dello strumento al raggiungimento di obiettivi di maggiore razionalizzazione nel processo di allocazione delle limitate risorse disponibili.

Non può essere, tuttavia, trascurata la richiamata circostanza dell'inserimento della metodologia sottesa alla norma nel più ampio contesto della *spending review*, quale tentativo di avvio di una sorta di sistematica autorivisitazione dei programmi di spesa da parte delle Amministrazioni interessate, intesa a valorizzare gli interventi prioritari rispetto a quelli ritenuti non più attuali ovvero sovradimensionati.

Queste ultime considerazioni fanno ragionevolmente propendere a favore di un mantenimento della metodologia, rendendola strutturale e riguardandola principalmente come potenziale fattore di flessibilità del bilancio nel corso della gestione. Eventuali effetti di risparmi di spesa potrebbero assumere valenza soltanto residuale, privilegiando in tal modo il miglioramento dell'azione amministrativa attraverso il perseguimento più efficace degli obiettivi prioritari.

In ogni caso, sarebbe stato necessario, in applicazione di regole di buona amministrazione, prendere atto tempestivamente di un significativo ridimensionamento degli effetti sull'indebitamento netto derivanti dalla norma in discorso anche per gli anni 2008 e 2009, in analogia a quanto avvenuto per il 2007, dando luogo, conseguentemente, ad idonei interventi compensativi in sede di legge finanziaria per il 2008.

4.9. Sull'esercizio finanziario 2007 ha esplicitato interamente i suoi effetti la norma di cui all'art. 3, comma 36, della legge finanziaria per il 2008 (n. 244 del 2007), che ha ridotto da sette a tre anni il termine di conservazione in bilancio dei residui propri di conto capitale, anticipando pertanto la loro perenzione amministrativa.

La disposizione ha comportato l'eliminazione dal conto del bilancio di oltre 28,4 miliardi di residui passivi, con corrispondente iscrizione nel conto del patrimonio. Per i creditori non resta che la richiesta di reiscrizione nel bilancio previa emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'utilizzo dello specifico fondo da ripartire. Va notato, al riguardo, che l'importo di tale fondo non risulta essere stato adeguatamente implementato in sede previsionale, ragguagliandosi esso alle prevedibili normali esigenze della gestione, senza tener conto degli effetti dell'innovazione normativa.

Peraltro, nella relazione tecnica che accompagna il disegno di legge finanziaria, verificata dalla Ragioneria generale ai sensi dell'art. 11 *ter* della legge n. 468 del 1978 e successive modifiche e integrazioni, l'impatto positivo dell'intervento sull'indebitamento netto del conto consolidato delle Amministrazioni pubbliche per il 2008 viene valutato in 1,5 miliardi, con riflessi anche sul 2009 (1,3 miliardi) e sul 2010 (1,3 miliardi), valutazione che tiene conto sia del tasso medio di smaltimento dei residui passivi in conto capitale, sia dell'ammontare medio dei residui che si formano annualmente. Si afferma in tale documento che i predetti criteri corrispondono a quelli adottati al momento della formulazione delle stime di cassa ad inizio anno, che implicitamente assumono un differenziale positivo tra tasso di smaltimento e tasso di accumulo di nuovi residui.

Si impone una verifica di tale stima alla luce dei risultati esposti nel rendiconto, assumendo le necessarie iniziative ove – come sembra probabile - emergano divergenze significative.

Tuttavia, l'aspetto più rilevante dell'avvenuto accorciamento dei termini per la perenzione amministrativa dei residui propri di conto capitale sembra essere la sua natura di sostanziale rinvio di pagamenti dovuti e, pertanto, di aggravio delle future gestioni. Trattasi di un profilo di non poco momento, ove si tenga conto dei possibili negativi riflessi in caso di contestazioni da parte dei creditori, connesse anche alle lungaggini procedurali derivanti dalla reiscrizione in bilancio, soprattutto per insufficienza dello stanziamento nello specifico fondo.

4.10. Sempre con riferimento ai residui passivi, va segnalato ancora una volta il mancato utilizzo della procedura prevista nella direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 16 gennaio 1998 (G.U. n. 21 del 27.01.1998), recante principi e modalità di attuazione delle disposizioni in materia di formazione dei residui di stanziamento.

In base a tale direttiva, a carattere permanente, dovrebbe annualmente essere attivata una procedura di verifica dell'effettiva necessità di conservazione dei residui di stanziamento non impegnati, in relazione a motivate esigenze connesse con lo stato di attuazione e con le priorità degli investimenti finanziati, con l'obiettivo di procedere all'eliminazione di quelli ritenuti non più indispensabili. La verifica dovrebbe concludersi con l'approvazione da parte del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, di un prospetto contenente lo schema di conservazione dei residui di stanziamento, nei limiti di una percentuale delle somme conservabili.

Gli adempimenti conseguenti, ribaditi con circolare n. 6 del 4 febbraio 2008 della Ragioneria generale dello Stato, non hanno avuto alcun esito, tenuto anche conto delle esclusioni via via intervenute per alcuni comparti di spesa ritenuti comunque da sottrarre alle riduzioni.

Nel prendere atto della rinuncia da parte dell'esecutivo del ricorso ad un utile strumento di programmazione e di selezione degli interventi, che viceversa sarebbe stato coerentemente inquadrabile nell'ambito delle iniziative di verifica e di revisione della spesa in atto, tra le quali spicca la *spending review*, la Corte non può esimersi dal rappresentare l'opportunità, se non l'esigenza, di riprendere, per il futuro, l'applicazione della direttiva medesima, con gli opportuni aggiornamenti per ottimizzarne le potenzialità di utile inserimento nel più ampio processo di riqualificazione della spesa.

4.11. Particolare attenzione occorre dedicare al fenomeno dell'emersione dei cosiddetti debiti pregressi.

In via generale, va rilevato che il fenomeno di per sé confligge con una corretta gestione del bilancio, che dovrebbe escludere per definizione l'assunzione a carico dell'erario di obbligazioni verso terzi al di là delle dotazioni disponibili. Si è pervenuti, invece, all'iscrizione in bilancio di specifici fondi da ripartire per l'estinzione dei debiti pregressi, contratti dalle Amministrazioni a prescindere dagli stanziamenti decisi dal legislatore: a tale sostanziale incongruenza ha provveduto il comma 50 dell'articolo unico della legge finanziaria per il 2006 (legge n. 266 del 2005). L'invio alla Procura della Corte dei provvedimenti di riconoscimento di debito, prescritto dall'art. 23, comma 5, della legge finanziaria per il 2003, pare non abbia prodotto significativi effetti di deterrenza.

Di recente, con circolare n. 7 del 5 febbraio 2008, il Ministro dell'economia e delle finanze ha emanato istruzioni che, in definitiva, sembrano richiamare Amministrazioni e organi di controllo ad una più puntuale esplicazione delle funzioni loro demandate, col chiaro intento di arginare l'insorgere dei debiti in discorso, anche sulla base dei principi che regolano l'istituto del riconoscimento di debito enunciati dalla Corte dei conti e dalla Corte di cassazione. La circolare conclude sull'argomento con una significativa affermazione, che si ritiene utile riportare in questa sede: "E' appena il caso di ricordare che le spese non precedute dalle prescritte procedure contabili o in eccedenza rispetto agli stanziamenti, non possono generare

obbligazioni a carico dell'amministrazione e danno luogo a responsabilità diretta e personale dei funzionari.".

Conclusivamente, non si può non considerare l'opportunità di un ripensamento circa la compatibilità dei citati fondi da ripartire per l'estinzione di debiti pregressi con l'ordinamento contabile vigente, che preclude l'insorgere del lamentato fenomeno alla radice.

Non appaiono condivisibili, al riguardo, le motivazioni da più parti addotte, che si rifanno alle rilevanti difficoltà gestionali indotte dai recenti e continui "tagli" delle dotazioni di bilancio, soprattutto dal lato dei consumi intermedi per spese di funzionamento, e che avrebbero prodotto o quanto meno acuito il manifestarsi dei debiti pregressi: l'anomalia contabile non può essere giustificata da una sorta di causa di forza maggiore. Le difficoltà gestionali, pur esistenti e rilevanti, andrebbero avviate a soluzione attraverso un profondo processo di riqualificazione della spesa e una migliore programmazione dell'azione amministrativa, piuttosto che facendo ricorso a sostanziali violazioni dei principi fondanti del vigente ordinamento contabile.

4.12. In qualche modo assimilabile ai casi di emersione di debiti pregressi appare il risarcimento del danno derivante dall'irragionevole durata del processo, anomalia che ha dato luogo, su impulso delle istituzioni comunitarie, alla legge n. 89 del 2001, denominata comunemente legge "Pinto". Tale provvedimento ha introdotto nel nostro ordinamento uno strumento che consente un'equa riparazione a "chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'articolo 6, paragrafo 1, della Convenzione..." .

A prescindere dalla conseguente possibile azione di responsabilità per danno erariale nei confronti di magistrati o funzionari cui eventualmente attribuire il ritardo, da valutare caso per caso da parte delle competenti Procure regionali della Corte dei conti, in questa sede sembra opportuno fare riferimento alla dimensione complessiva del fenomeno quale si prospetta al momento nella valutazione della struttura amministrativa del Ministero dell'economia e delle finanze dedicata ai risarcimenti.

Lo specifico stanziamento di bilancio per l'esercizio 2007 risulta di oltre 23 milioni, mentre per il 2008 sono stanziati soltanto 15 milioni, a fronte di un onere valutato dal

competente dipartimento del Ministero dell'economia e delle finanze¹² complessivamente intorno ai 120 milioni, sulla base delle sentenze esecutive emesse, che daranno luogo, prima o poi, a sicuri pagamenti. Non solo. Secondo i dati sul lavoro degli uffici giudiziari, la “voragine” provocata dalla legge tende ad allargarsi: in meno di due anni, l'arretrato delle Corti di Appello riferibile ai procedimenti di equa riparazione risulta più che raddoppiato.

Alla medesima tipologia di oneri, riferibili in qualche misura al non puntuale funzionamento del nostro sistema giudiziario, sembrano appartenere gli indennizzi per riparazione dell'ingiusta detenzione, ai sensi dell'art. 314 del codice di procedura penale. A tale titolo, negli ultimi quattro esercizi il bilancio dello Stato ha sostenuto oneri per oltre 168 milioni.

Non si può omettere, in proposito, di considerare l'assoluta esigenza di immediati interventi idonei a favorire un netto miglioramento del funzionamento del nostro sistema giudiziario, per avvicinarsi in tempi rapidi agli *standard* europei, anche al fine di eliminare gradualmente il notato fenomeno di aggravio delle pubbliche finanze.

4.13. Uno sguardo, infine, appare opportuno recare al programma di razionalizzazione degli acquisti della pubblica Amministrazione, quale componente più rilevante del complesso delle misure di contenimento della spesa.

L'iniziativa, avviata con l'art. 26 della legge finanziaria per il 2000, ha come obiettivi prioritari la semplificazione dei processi di acquisto, la promozione di nuovi strumenti di *e-procurement* e soprattutto l'aggregazione della domanda mediante il sistema delle convenzioni quadro, al fine di conseguire la riduzione dei prezzi unitari sulla base del principio delle economie di scala. La gestione del sistema è affidata alla Consip S.p.A., società strumentale interamente posseduta dal Tesoro.

Dopo varie oscillazioni tra obbligo e facoltà di adesione al sistema delle convenzioni quadro, la legge finanziaria per il 2007 ha sancito per le Amministrazioni statali centrali e periferiche la prima opzione relativamente ai beni e servizi individuati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, mentre per gli altri Enti pubblici è stata scelta la

¹² L'articolo 1, commi 1224 e 1225, della legge 27.12.2006 (legge finanziaria per l'anno 2007) ha trasferito dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri al Ministero dell'Economia e delle Finanze sia la legittimazione passiva nel contenzioso intentato a partire dal 1.1.2007 per eccessiva durata dei giudizi innanzi alle magistrature speciali, sia la competenza al pagamento degli indennizzi ed oneri collegati recati dai provvedimenti giudiziali emessi prima di tale data, nonché dalle pronunce di condanna della Corte europea dei diritti dell'uomo.

seconda soluzione, a condizione di ottenere parametri prezzi-qualità non inferiori rispetto alle convenzioni quadro, che fungono da *benchmark* di riferimento. Completano l'attuale quadro normativo l'attivazione del mercato elettronico e delle gare telematiche, obbligatori per le Amministrazioni statali, nonché il sistema a rete tra la Consip S.p.A. e le centrali regionali, con programmazione annuale approvata nel quadro del patto di stabilità interno.

In termini complessivi, sulla base dei dati forniti dal Ministero unico azionista, risulta che su una spesa "affrontata" (spesa annua delle pubbliche Amministrazioni riconducibile ai beni e servizi oggetto delle convenzioni attivate), pari a 13,8 miliardi, risulta "transato" (costo dei beni e servizi ordinati tramite le convenzioni) un importo di soli 1,4 miliardi, pari al 10,1 per cento; a tale risultato, lo Stato concorre per quasi la metà. Peraltro, ove si faccia riferimento al massimale delle convenzioni attive nel 2007, che si configura come grandezza più aderente a dati reali, l'incidenza del transato, in base a dati acquisiti da Consip, sale al livello di circa il 40 per cento.

Si osserva, al riguardo, l'ancora limitato ricorso al sistema delle convenzioni, nonostante l'ormai non breve lasso di tempo trascorso dalla sua introduzione. Peraltro, mentre per le Amministrazioni statali l'obbligatorietà dell'utilizzo può garantire il risparmio atteso nel presupposto di una invarianza dei fabbisogni, altrettanto non può dirsi per gli altri Enti pubblici, soprattutto per le difficoltà di adeguati controlli sulla effettiva sussistenza della condizione posta dal legislatore, il più favorevole *benchmark*, per gli acquisti fuori convenzioni.

La corretta quantificazione dei risparmi resta, comunque, una delle maggiori criticità del programma di razionalizzazione degli acquisti. In carenza, infatti, di un adeguato sistema di rilevazione e di una congrua base informativa di supporto, collegabile ad una contabilità analitica tuttora carente nella pubblica Amministrazione, l'individuazione dei risparmi non può che scaturire da meccanismi di stima, scontando la cennata invarianza dei fabbisogni.

La legge finanziaria 2008 presta particolare attenzione al programma di razionalizzazione, introducendo un sistema di rilevazione dei fabbisogni (art. 2, commi 569-571), un supporto per le valutazioni di comparabilità dei beni e servizi e di applicazione del *benchmark* (art. 2, comma 572), l'estensione del sistema agli organismi di diritto pubblico e alle società controllate (art. 2, comma 573 e art. 3, comma 15), il ricorso alla Consip come stazione appaltante anche per taluni beni e servizi fuori convenzioni, da individuare annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (art. 2, comma 574). La Corte auspica, in

proposito, una sollecita e coerente applicazione della normativa per completare in aspetti essenziali l'avvio a regime del programma.

4.14. La precedente rassegna di talune significative disposizioni contabili inserite nelle ultime leggi finanziarie (e talvolta anche nelle leggi di bilancio) costituisce indubbia manifestazione di difficoltà operative e di tentativi di farvi in qualche modo fronte, sottoponendo conseguentemente ad una sorta di continuo “*stress*” le norme di contabilità generale dello Stato.

L’emanazione, a volte necessitata, di disposizioni derogatorie o sospensive della disciplina generale, con l’introduzione di adempimenti aggiuntivi di carattere procedurale e di altri vincoli alla gestione, se pure in qualche modo comprensibile sotto il profilo delle finalità perseguite, in definitiva rischia di provocare inconvenienti, ulteriori rigidità gestionali e disordine operativo, risolvendosi di frequente in appesantimenti burocratici, con possibilità di maggiori oneri per le pubbliche finanze e di sostanziale elusione del principio dell’annualità del bilancio, come emerge dalle considerazioni svolte.

La Corte ritiene, in proposito, non più procrastinabile la sistematica revisione della legge e del regolamento di contabilità generale dello Stato, come più volte auspicato anche in applicazione della legge n. 94 del 1997; tale urgente incombenza assume rilievo del tutto particolare in considerazione delle significative innovazioni introdotte e delle complesse problematiche più sopra accennate relative alla razionale definizione di una complessiva riforma degli strumenti di governo della finanza pubblica.

5. Finanza pubblica e riforma del titolo V, parte II della Costituzione

5.1. La trasformazione in atto dell’ordinamento contabile, di cui sono state rappresentate le principali novità e problematiche, si inquadra in un assetto costituzionale profondamente modificato, che attende ancora una compiuta definizione.

Ad oltre sei anni dall’entrata in vigore della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, permane infatti largamente inattuata la riforma costituzionale del titolo V, parte II della Costituzione, specie con riferimento ai profili riguardanti l’attuazione del federalismo fiscale, alla determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni, alla perequazione finanziaria e al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Ne deriva che lo stesso nuovo assetto delle competenze legislative ed amministrative dello Stato e delle Regioni non è stato ancora realizzato ove si consideri che una effettiva “responsabilità della disciplina”, e cioè il potere di determinare la spesa nelle materie di competenza regionale, esige una parallela “responsabilità finanziaria”, e cioè una effettiva autonomia finanziaria delle Regioni, che trova compimento nell’attribuzione costituzionale a favore delle Regioni e degli Enti locali della potestà normativa di introdurre e disciplinare “tributi propri”. Ed invero la simmetria “funzioni-risorse” - quale principio di riconoscibilità della responsabilità politica ad ogni decisione di spesa di prelievo o di indebitamento - costituisce il corollario del “federalismo fiscale” introdotto dalla riforma costituzionale del 2001.

Al riguardo, la Corte costituzionale (sentenza n. 37/2004, a cui sono seguite numerose altre, in termini di “invito” per il legislatore) ha rilevato che in base alla nuova formulazione dell’art. 119 della Costituzione, Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni “hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa” (primo comma); hanno “risorse autonome” e “stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri”, sia pure “in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario”, ed inoltre “dispongono di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio” (secondo comma). Le risorse derivanti da tali fonti e dal fondo perequativo istituito dalla legge dello Stato consentono - vale a dire devono consentire - agli Enti di “finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite” (quarto comma), salva la possibilità per lo Stato di destinare risorse aggiuntive ed effettuare interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, per gli scopi di sviluppo e di garanzia enunciati dalla stessa norma o “per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio” delle funzioni degli Enti autonomi (quinto comma).

Sulla base di questa premessa, la Corte costituzionale ha affermato che l’attuazione di questo disegno costituzionale “richiede però come necessaria premessa l’intervento del legislatore statale, il quale, al fine di coordinare l’insieme della finanza pubblica, dovrà non solo fissare i principi cui i legislatori regionali dovranno attenersi, ma anche determinare le grandi linee dell’intero sistema tributario, e definire gli spazi e i limiti entro i quali potrà esplicarsi la potestà impositiva, rispettivamente, di Stato, Regioni ed Enti locali”.

È evidente come ciò richieda altresì - ha proseguito la Corte - “la definizione di una disciplina transitoria che consenta l’ordinato passaggio dall’attuale sistema, caratterizzato dalla permanenza di una finanza regionale e locale ancora in non piccola parte “derivata”, cioè

dipendente dal bilancio statale, e da una disciplina statale unitaria di tutti i tributi, con limitate possibilità riconosciute a Regioni ed Enti locali di effettuare autonome scelte, ad un nuovo sistema”.

La Corte costituzionale ha aggiunto che: a) i tributi anteriori alla riforma, istituiti da norme statali, ancorché il gettito sia “attribuito” alle Regioni non possono considerarsi “propri” di queste ultime; b) va escluso un potere intervento delle autonomie locali sulla disciplina di detti tributi se non nei limiti stabiliti dalla disciplina statale; c) la scelta a tre (legislativa statale, legislativa regionale, e regolamentare locale) o a due soli livelli (statale e locale, ovvero regionale e locale) di intervento normativo deve considerarsi riservata alla legge statale sui principi di coordinamento del sistema tributario.

Tenuto conto del nuovo regime concernente l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa configurato dall'art. 119 Cost. riconosciuta a Regioni ed Enti locali, va preso atto che il Governo, nel corso della trascorsa XV legislatura, ha presentato il 29 settembre 2007, un apposito disegno di legge di delega in materia di federalismo fiscale, ispirato a tre principi costituzionali: a) l'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali; b) la perequazione, necessaria per l'uniformità nei livelli essenziali delle prestazioni; c) la sostenibilità complessiva dei conti pubblici degli Enti in cui si articola la Repubblica. Il sistema di finanziamento degli Enti decentrati, in coerenza con il dettato costituzionale, individua la fonte primaria di finanziamento delle materie di competenza concorrente e residuale delle Regioni nei tributi regionali e locali e nelle partecipazioni ai tributi statali riferibili al loro territorio. Per assicurare il finanziamento integrale dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale nonché le funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane (art. 117, secondo comma, lettere *m*) e *p*), Cost.) è poi previsto un sistema di trasferimenti perequativi.

La complessità delle problematiche sottese al disegno di legge di attuazione del federalismo fiscale (in particolare quella della perequazione, in cui deve trovare composizione il delicato punto di equilibrio tra autonomia e solidarietà) oramai peraltro decaduto per effetto della anticipata conclusione della legislatura, non consente ancora valutazioni di merito. Appare comunque coerente con i principi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica un assetto dei tributi regionali (e locali) sul reddito o sul patrimonio che sia informato: a) al criterio della non duplicazione, nella disciplina e nella struttura, dei già vigenti tributi erariali; b) al cd. principio di contenenza, che condiziona la legittimità del “tributo proprio” alla valutazione della riconducibilità del suo presupposto alle materie di competenza

delle Regioni e, in via mediata, agli Enti locali; c) alla riferibilità delle basi imponibili ad elementi presenti nel territorio regionale; d) al divieto di *reformatio in peius* della disciplina vigente, nel senso che il legislatore statale non può sopprimere, senza sostituirli, spazi di autonomia già riconosciuti alle autonomie territoriali.

5.2. Com'è noto, con la legge 5 giugno 2003, n. 131, sono state emanate le disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3. In particolare, in attuazione della delega di cui all'art. 1, comma 4, della citata legge n. 131 del 2003, è stato emanato il d.lgs. 12 aprile 2006, n. 170 di ricognizione dei principi fondamentali di "armonizzazione dei bilanci pubblici" desunti dalle leggi vigenti.

Sullo schema del decreto legislativo queste Sezioni riunite ebbero ad evidenziare (parere n. 5 del luglio 2004) che il processo di normalizzazione dei conti di tutte le Amministrazioni pubbliche e il loro adeguamento agli schemi di contabilità nazionale non si presenta di facile attuazione, attesa anche l'autonomia riconosciuta ai differenti ordinamenti, che si traduce in divergenze non solo tra comparti differenti, ma anche all'interno dello stesso comparto. In tal senso a questa preliminare ricognizione operata dal Governo dovrebbe seguire una riforma organica dell'attuale disciplina, che potrebbe attuarsi attraverso la modifica dei titoli IV e V della legge 5 agosto 1978, n. 468, da adattare al nuovo ordinamento federale.

Rimane in ogni caso inattuata la previsione costituzionale che attribuisce alla legislazione statale la competenza a stabilire i principi fondamentali in detta materia (art. 117, terzo comma, Cost.); ma l'esigenza che la lacuna venga colmata, anche ai fini di una più compiuta realizzazione del consolidamento dei conti pubblici, è tanto più necessaria ove si consideri che nel frattempo permangono profonde differenze tra l'ordinamento regionale, quello degli Enti locali e quello della pluralità degli altri organismi pubblici (es. università, Enti sanitari ecc.).

Al riguardo, può comunque osservarsi che l'"armonizzazione dei bilanci pubblici" non sembra configurarsi quale endiadi rispetto alla materia "coordinamento della finanza pubblica", indicata consecutivamente alla prima nell'ambito della previsione costituzionale di cui all'art. 117, comma 3, Cost., sebbene tra le due "materie" sussistano stretti punti di contatto e di interrelazione. In effetti, la peculiare caratteristica dell'"armonizzazione dei bilanci pubblici" è data dalle modalità di rappresentazione nei documenti contabili delle scelte di politica finanziaria e si differenzia dunque da queste ultime che concorrono a definire la nozione di "coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario".

Ed invero, la principale esigenza cui deve corrispondere l'armonizzazione dei bilanci pubblici è l'omogeneizzazione della rappresentazione dei bilanci e dei "sistemi di rilevazione contabile delle Regioni e degli Enti locali rispetto al bilancio dello Stato con le conseguenziali procedure di consolidamento dei conti pubblici (art. 25 della legge 5 agosto 1978, n. 468 e successive modificazioni e integrazioni) di tutti gli Enti in cui si articola la Repubblica (art. 114 Cost.) anche ai fini del "governo" degli equilibri di finanza pubblica a garanzia del rispetto del patto di stabilità e crescita". Si tratta perciò di una disposizione costituzionale da valorizzare in quanto nella sostanza espressione del principio di chiarezza e trasparenza dei documenti contabili e di cooperazione informativa Stato-Regioni in materia di finanza pubblica. Tale principio risponde, anzitutto, all'esigenza di un recupero di leggibilità di bilanci e consuntivi, da parte di parlamentari e cittadini, con un conseguente più elevato tasso di democraticità del bilancio e di "controllabilità" avente ad oggetto il cruciale momento di definizione delle decisioni di *fiscal policy*.

D'altro canto, come si vedrà più avanti, il momento informativo e la qualità della rappresentazione dei dati contabili costituisce un essenziale presupposto per procedere alle conseguenti scelte di "coordinamento della finanza pubblica". Difatti la trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa costituisce un indefettibile strumento per il pieno e consapevole esercizio della competenza legislativa in materia di "coordinamento della finanza pubblica".

Un ulteriore aspetto che merita di essere evidenziato è quello relativo all'esigenza di una rappresentazione dei conti pubblici che consenta di discernere il livello di "equilibrio" delle scelte di entrate e di spesa deliberate dalle Regioni e dagli Enti locali. Occorre sottolineare che il principio dell'"equilibrio sostenibile" delle scelte di finanza pubblica costituisce espressione del principio di copertura finanziaria (art. 81 Cost.), cui è ancorata la garanzia costituzionale della responsabilità politica insita nelle decisioni legislative di spesa. Ad esso sono tenuti tutti gli Enti in cui si articola la Repubblica (art. 114 Cost.), come in più occasione ha ribadito la giurisprudenza costituzionale, ivi incluse le Regioni e gli Enti locali (art. 27 della legge 5 agosto 1978, n. 468 e successive modificazioni e integrazioni).

A ben vedere, tale principio, come si vedrà, rientra a pieno titolo tra quelli di "coordinamento finanziario".

5.3. Passando ora all'altro titolo competenziale "coordinamento della finanza pubblica", anch'esso contenuto nell'art. 117, terzo comma, Cost., va evidenziato che la delega contenuta nel citato art. 1, comma 4, della legge n. 131 del 2003 non risulta essere stata ancora esercitata dal Governo.

In tema di "coordinamento della finanza pubblica" va segnalata la cospicua giurisprudenza costituzionale (oltre cento pronunce emesse dal 2002 al primo quadrimestre 2008), che sui ricorsi in via principale, prevalentemente regionali, ha dovuto comporre un rilevante contenzioso insorto per delimitare i labili confini tra le competenze legislative attribuite a Stato e Regioni, tanto più che la cd. autoqualificazione, ad opera della legge statale, di una disposizione di legge quale principio fondamentale di coordinamento di finanza pubblica non vincola l'interprete e quindi non esime la Corte costituzionale dalla puntuale verifica di costituzionalità.

Dall'analisi della citata giurisprudenza costituzionale emergono in primo luogo i profili definatori del "coordinamento della finanza pubblica", qualificata più che come una materia, come una funzione che, a livello nazionale, e quanto alla finanza pubblica nel suo complesso, spetta allo Stato nella definizione dei suoi principi fondamentali. La ricomposizione della giurisprudenza costituzionale concernente l'ambito di legislazione in questione, consente di distinguere le pronunce che hanno definito le cd. regole "strumentali" per il coordinamento della finanza pubblica e quelle che hanno individuato le cd. regole "finali" di coordinamento.

Nell'ambito delle prime vanno ricondotte le disposizioni che rendono realizzabile il coordinamento della finanza pubblica (es. la raccolta di informazioni); tra le regole di coordinamento possono invece annoverarsi quelle disposizioni ritenute funzionali al raggiungimento dell'obiettivo dell'equilibrio finanziario della Repubblica (es. la statuizione di regole per orientare le scelte finanziarie dello Stato e degli Enti territoriali a garanzia del rispetto del patto di stabilità interno, quali la individuazione di saldi obiettivo o di tetti di spesa quali limiti alla crescita della spesa).

A fini definatori, meritevole di particolare segnalazione è anche la sentenza n. 169/2007, nella quale la Corte ha affermato che "perché norme statali che fissano limiti alla spesa delle Regioni e degli Enti locali possano qualificarsi principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica, è necessario che esse soddisfino i seguenti requisiti: in primo luogo, che si limitino a porre obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica, intesi anche nel senso di un transitorio contenimento complessivo, sebbene non generale, della spesa corrente; in secondo

luogo, che non prevedano strumenti o modalità per il perseguimento dei suddetti obiettivi”, tenuto conto dell’esigenza di garantire il rispetto dell’autonomia degli Enti territoriali.

5.3.1. In relazione alle cd. regole “strumentali” per il coordinamento della finanza pubblica, la Corte costituzionale ha ritenuto immuni da censure quelle disposizioni statali rivolte ad acquisire informazioni sul comportamento degli Enti e degli organismi pubblici, al fine: a) dello svolgimento del controllo sulla gestione affidato alla Corte dei conti; b) di garantire la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell’art. 104 del Trattato istitutivo della Comunità europea e delle norme conseguenti (regolamenti del 1997, sul patto di stabilità e crescita).

La centralità dell’acquisizione di dati, in quanto strumentale alla funzione di coordinamento, è stata più volte riconosciuta dalla Corte costituzionale, che, inoltre, ha ritenuto come dette regole possano operare congiuntamente ad un altro titolo competenziale, quello attribuito alla competenza legislativa esclusiva dello Stato, il “coordinamento informativo statistico e informatico dei dati della Amministrazione statale, regionale e locale” (art. 117, secondo comma, lettera r, Cost.).

5.3.2. Tra le cd. regole “finali” di coordinamento, la Corte, come sopra anticipato, ha individuato quelle disposizioni legislative statali intese a garantire il “governo” della finanza pubblica, attraverso l’introduzione di “saldi obiettivo” ovvero di tetti alla crescita della spesa corrente, allo scopo di garantire la rispondenza dei conti pubblici agli obblighi assunti in virtù dell’appartenenza all’Unione europea.

In tal senso particolare rilevanza assumono talune sentenze che hanno introdotto disposizioni particolarmente stringenti per la tenuta della spesa corrente imputabile alla componente del personale. La Corte costituzionale per legittimare disposizioni volte al contenimento della spesa del personale anche di Regioni ed Enti locali ha ritenuto che il carattere finalistico dell’azione di coordinamento postula che si collochino a livello centrale anche poteri più stringenti affinché la finalità di coordinamento possa essere concretamente realizzata: il coordinamento finanziario può infatti richiedere, per la sua natura, anche l’esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo.

La preoccupazione della Corte è, a ben vedere, quella di non privare lo Stato di strumenti utili a mantenere il controllo della finanza pubblica e in particolare della spesa, stante il carattere cogente derivante dalle norme comunitarie. In effetti la considerazione che lo Stato è l'unico responsabile per il mancato raggiungimento dei parametri di stabilità comunitari sembra legittimare poteri centrali di controllo della finanza pubblica. Il principio è quello dell'equilibrio finanziario sostenibile, elaborato con chiarezza dalla giurisprudenza costituzionale ben prima del Trattato di Maastricht, di cui ora il Patto di stabilità e crescita costituisce il principale parametro esterno, principio che si pone in piena sintonia con i criteri di convergenza europea (artt. 11 e 117, primo e secondo comma, lett. a, Cost.).

La centralità di tale principio è ancor più avvalorata dall'art. 119 Cost., che, nell'introdurre il principio costituzionale del federalismo fiscale, implica ed esige la stretta osservanza del principio della finanza pubblica responsabile e solidale, a garanzia della complessiva tenuta del disegno costituzionale. Esso deve garantire la necessaria corrispondenza fra "bisogni regionali" e "mezzi finanziari" nonché il parallelismo fra responsabilità di disciplina e responsabilità finanziaria. Tale principio è, peraltro, del tutto coerente con quello della copertura delle spese e dell'equilibrio sostenibile dei conti pubblici (art. 81, quarto comma, Cost.).

Particolare attenzione è stata dedicata dalla giurisprudenza costituzionale al principio della sana gestione finanziaria, da ritenersi incluso nel principio di buon andamento (art. 97 Cost.) nonché nei ricordati parametri comunitari (principio di economicità delle gestioni).

Con riferimento a tale profilo, merita segnalazione la sentenza n. 179/2007 (si vedano anche la sentenza n. 267/2007 e l'ordinanza n. 285/2007), con la quale la Corte, ritenendo non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, commi da 166 a 169, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, ha affermato che dette disposizioni introducono un nuovo tipo di controllo affidato alla Corte dei conti, dichiaratamente finalizzato ad assicurare, in vista della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria degli Enti locali, nonché il rispetto, da parte di questi ultimi, del patto di stabilità interno e del vincolo in materia di indebitamento posto dall'ultimo comma dell'art. 119 Cost..

Nella sua configurazione, questa nuova forma di controllo sviluppa il quadro delle misure necessarie per garantire la stabilità dei bilanci ed il rispetto del patto di stabilità interno, prescritti dall'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131. Tale controllo (il cui

fondamento è stato per la prima volta ancorato all'art. 100 Cost.) concorre, insieme al controllo sulla gestione in senso stretto, alla formazione di una visione unitaria della finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e di osservanza del patto di stabilità interno, che la Corte dei conti, quale organo terzo ed imparziale, può garantire.

5.3.3. In più occasioni la Corte costituzionale ha poi ritenuto la non conformità a Costituzione della legislazione statale istitutiva di fondi “vincolati”, laddove essi interferiscano in ambiti materiali riconducibili alla legislazione concorrente o residuale regionale, in considerazione dell'interferenza che verrebbe in tal modo introdotta ad opera di disposizioni di dettaglio, con conseguente lesione dell'autonomia legislativa e finanziaria delle Regioni.

Nella propria giurisprudenza, la Corte ha tuttavia riconosciuto, in ossequio al principio di continuità dell'ordinamento giuridico il (transitorio) permanere dell'operatività di previsioni di finanziamenti vincolati allo scopo di non interrompere l'assolvimento di funzioni pubbliche ovvero il finanziamento di posizioni giuridiche soggettive di rilevanza costituzionale. Va aggiunto che una ulteriore indicazione che si trae dalla giurisprudenza costituzionale è costituita dall'esigenza di introdurre, ad opera del legislatore statale, adeguati meccanismi concertativi a garanzia del principio di leale collaborazione, proprio in considerazione del carattere finalistico insito nel “coordinamento della finanza pubblica”, che per sua natura potrebbe intersecare, vulnerandole, competenze regionali concorrenti o residuali.

5.3.4. La giurisprudenza costituzionale ha peraltro individuato quegli interventi del legislatore statale che pur configurando fondi “vincolati” sono stati ritenuti coerenti con il disegno costituzionale vigente ed in particolare con l'art. 119, quinto comma, Cost. che legittima la destinazione di risorse aggiuntive nonché interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni.