



CORTE DEI CONTI

A

SEZIONI RIUNITE IN SEDE CONSULTIVA

Nell'adunanza del 17 luglio 2020

OGGETTO: *Relazione annuale in merito all'efficacia dell'introduzione delle azioni nel bilancio dello Stato per l'anno finanziario 2019, ai sensi dell'articolo 25-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196.*

Vista la nota n. 81270 del 6 giugno 2020, del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale del bilancio - Ufficio II, con la quale è stato chiesto il parere della Corte dei conti sulla Relazione annuale in merito all'efficacia dell'introduzione delle azioni nel bilancio dello Stato per l'esercizio finanziario 2019;

Visto il decreto n. 114 del 3 luglio 2020 con il quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato l'odierna adunanza delle Sezioni riunite, in sede consultiva, per deliberare sul parere richiesto;

Visti la legge ed il regolamento sull'amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato emanati, rispettivamente, con il regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440 e con il regio decreto 23 maggio 1924, n. 827;

Vista la legge 29 luglio 2003, n. 229, ed in particolare l'art. 13;

Vista la legge 31 dicembre 2009, n. 196;

Presenti in adunanza il Procuratore generale della Corte dei conti f.f. Fausta DI GRAZIA e il vpg Antongiulio MARTINA;

Esaminati gli atti e uditi i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze dott.ri Giampiero RICCARDI, Aline PENNISI e Federico FALCITELLI ed i relatori Marco PIERONI e Clemente FORTE nominati con lo stesso decreto del Presidente della Corte dei conti n. 114/2020

Premessa

Come già rilevato in occasione della pronunzia espressa in data 27 giugno 2019 sul secondo Rapporto sulla sperimentazione del passaggio alle azioni in riferimento all'esercizio 2018, va osservato in premessa che il presente parere, sulla base dell'art. 25-bis, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, presenta un "tema" del tutto peculiare, avente per oggetto non già - tipicamente - uno schema di atto, bensì l'esito di un *facere*, peraltro ancora *in itinere*, e cioè l'andamento della c.d. "sperimentazione", posta in essere dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato circa l'introduzione nell'ordinamento contabile di una nuova unità elementare di bilancio, e cioè l'azione.

Il presente parere, d'altro canto, si iscrive all'interno di un processo di riforma dell'assetto dell'ordinamento contabile in relazione al quale queste Sezioni riunite hanno, di recente, più volte avuto occasione di pronunciarsi (Corte dei conti, Sez. riun., parere 14 marzo 2016, n. 1; Sez. riun., parere 7 dicembre 2017, n. 3; Sez. riun., parere 22 dicembre 2017, n. 4; Sez. riun., pareri 4 giugno 2018, n. 3, e 25 giugno, n. 5, nonché 27 giugno 2019, n. 2).

Si tratta dunque dell'esercizio di un'attività consultiva, intestata alla Corte, del tutto particolare, pienamente riconducibile all'alveo delle attribuzioni costituzionali assegnate alla Corte dei conti quale organo ausiliare (art. 100, secondo comma, Cost.), tenuto conto della rilevante innovazione di contabilità pubblica che il legislatore intende introdurre, ma alla sola condizione di un convincente esito della sperimentazione. Ciò tenuto anche conto del parere reso dalla Corte, stanti le complesse e considerevoli ricadute sia in termini di chiarezza nella rendicontazione, sia in termini di una maggiore flessibilità gestionale, ferma restando una trasparente individuazione delle responsabilità amministrative, per modo che gli assetti organizzativi non siano d'ostacolo al principio costituzionale del *redde rationem*, strettamente correlato al dovere di dare conto delle modalità di impiego del denaro pubblico in conformità alle regole di corretta gestione delle pubbliche risorse (artt. 28 e 97, secondo comma, 103, secondo comma, Cost.; Corte cost., ex *plurimis*, sent. n. 39/2014).

Come già rilevato nei precedenti pareri in materia, il tema della struttura del bilancio dello Stato costituisce un argomento particolarmente pregnante nella storia della contabilità pubblica contemporanea, da inquadrare, al di là degli aspetti tecnici, pur rilevanti, all'interno del rapporto che si determina nel corso del tempo tra i due poteri dello Stato costituiti dal Governo e dal Parlamento, quale elemento fondante dell'ordinamento istituzionale di un paese. Ciò fa intendere la delicatezza del tema e giustifica il fatto che, generalmente, nella storia degli sviluppi degli ordinamenti di diritto pubblico, si procede alla revisione della struttura del bilancio dello Stato per denotare prevalentemente un momento di discontinuità, anche marcata, nella storia politico-istituzionale di un paese.

Un altro aspetto che conferma la particolare delicatezza del tema risiede nel legame che sussiste con l'organizzazione dell'ente di riferimento, in questo caso lo Stato. Anche da questa angolazione le decisioni che si possono enucleare dalla storia più recente delle istituzioni pubbliche occidentali, almeno in riferimento ad ordinamenti similari, fanno emergere un'oscillazione tra due poli di fondo. Per un verso, la struttura del bilancio viene modificata (anche) per indurre ad una

riorganizzazione delle strutture ministeriali (nel caso dello Stato). Per altro verso, si delinea un'impostazione intesa prioritariamente a riorganizzare lo Stato, da cui consegue, sul piano della corrispondente raffigurazione contabile, una diversa e coerente struttura del bilancio. Naturalmente, esistono anche modelli intermedi.

Un terzo ordine di considerazioni attiene al rapporto tra legge e bilancio, anch'esso tema classico della contabilità di Stato contemporanea, legato anche a quello della trasparenza. Il problema delle modalità con cui viene impostato tale rapporto assume un ruolo del tutto rilevante nella concretezza dei rapporti tra le istituzioni anche attraverso le modalità di costruzione dell'azione quale unità elementare del bilancio.

Esaminando la terza relazione, del 6 giugno u.s., prima citata, vengono svolte nel prosieguo osservazioni considerando che l'oggetto della relazione è costituito, in base alla citata legge, dalla valutazione dell'efficacia dell'introduzione delle azioni. In relazione all'esito positivo di tale valutazione è poi stabilito dal Governo l'esercizio finanziario a partire dal quale le azioni costituiscono le nuove unità elementari di bilancio ai fini della gestione e della rendicontazione.

Osservazioni

Trattandosi delle nuove modalità che (eventualmente) assumerà la struttura del bilancio dello Stato, vale la pena di affrontare anzitutto uno dei criteri contabili più immediatamente connessi alla composizione dei conti dello Stato: quello di specificazione. Ciò anche in relazione a quanto rappresentato in premessa.

Il principio di specificazione

Sul piano dei principi contabili, particolare rilevanza assume quello di specificazione (o specializzazione), principio che, pur non espressamente contemplato dall'allegato 1 alla legge di contabilità pubblica, deve ritenersi, sul piano logico, un necessario corollario dei principi contabili della "trasparenza" e della "chiarezza", inteso a rafforzare il legame tra risorse stanziare ed obiettivi perseguiti dall'azione pubblica.

Il principio di specificazione, segnatamente delle spese, tende a perseguire l'obiettivo di consentire il più efficiente controllo parlamentare, nel rispetto dell'equilibrio delle funzioni, che, in materia di bilancio, competono ai poteri legislativo ed esecutivo.

Va da sé che quanto più le spese sono rigidamente disciplinate dalle rispettive leggi sostanziali, tanto più puntuale dovrà essere la correlazione tra l'unità elementare di bilancio - e più in generale la struttura del bilancio - e la corrispondente autorizzazione legislativa di spesa (*melius* nei successivi paragrafi).

In tema di principio di specificazione la Corte costituzionale ha evidenziato che "il carattere funzionale del bilancio preventivo e di quello successivo, alla cui mancata approvazione, non a caso, l'ordinamento collega il venir meno del consenso della rappresentanza democratica, presuppone quali caratteri inscindibili la chiarezza, la significatività, la specificazione degli interventi attuativi delle

politiche pubbliche” (Corte cost. n. 184/2016).

In materia, la Corte costituzionale ha altresì precisato “che il bilancio è un ‘bene pubblico’ nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell’ente [...], sia in ordine all’acquisizione delle entrate, sia alla individuazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche, onere inderogabile per chi è chiamato ad amministrare una determinata collettività ed a sottoporsi al giudizio finale afferente al confronto tra il programmato ed il realizzato” (Corte cost. sentt. n. 80/2017 e n. 184/2016).

Sicché la rappresentazione delle poste contabili esige una chiara esposizione circa il rapporto tra il mandato elettorale e la gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità, che si realizza segnatamente laddove sia possibile una trasparente riconduzione delle unità elementari del bilancio alle sottese autorizzazioni legislative di spesa. Pertanto, la peculiarità del sistema contabile mantiene [...] “la sua ragion d’essere in relazione alla finalità di rappresentare le qualità e le quantità di relazione tra le risorse disponibili e gli obiettivi in concreto programmati” (Corte cost. sent. n. 184/2016).

I singoli punti della relazione

Il documento, dopo aver sintetizzato il concetto e le finalità delle azioni, fa sinteticamente presente, in via preliminare, che “a qualche anno di distanza dalla loro introduzione emerge un quadro sostanzialmente positivo rispetto sia alla leggibilità del bilancio per azioni sia, soprattutto, rispetto alla maggiore flessibilità di bilancio esercitabile in gestione a livello di azione” (p. 3).

Ciò corrisponde, infatti, ad una delle finalità principali del nuovo istituto, che si iscrive nella tendenza delle ultime modifiche della legge di contabilità nel senso di prevedere maggiore flessibilità operativa nell’impostazione e nella gestione del bilancio.

Per quest’ultimo aspetto e riprendendo quanto accennato in premessa, la Corte ha già avuto modo di precisare che “con la sostituzione del capitolo con l’azione, quest’ultima dovrà essere formulata in modo il più possibile puntuale e circostanziato, anche perché, divenendo la nuova unità elementare del bilancio, costituirà l’oggetto del controllo della Corte dei conti ai fini della parifica del rendiconto dello Stato” (cfr. delibera n. 1/2016 delle Sezioni riunite in sede consultiva).

Le considerazioni appena ricordate debbono essere qui ribadite.

L’esigenza di una costruzione trasparente dell’azione presenta una serie di implicazioni, tra cui lo scrupoloso rispetto del criterio della legislazione vigente (previsto dall’art. 15, comma 1, della legge cd. “rinforzata” n. 243 del 2012 ai fini della formazione del bilancio) nella costruzione dell’aggregato ed un congruo rapporto tra numero dei programmi e numero delle azioni.

a) Il rapporto tra programmi ed azioni

Da questo secondo punto di vista, come già espresso nei precedenti pareri, si osserva che il rapporto previsto per il bilancio 2019 continua a rimanere pari a 1 a 4 circa, nel senso che ad ogni programma corrispondono in media 4 azioni (dato dunque sostanzialmente invariato da quando è partita la sperimentazione).

Al riguardo, come già si è avuto modo di rappresentare nei precedenti pareri, è di sicuro difficile indicare in astratto un rapporto ottimale, che potrebbe dipendere da numerosi fattori (quantità e caratteristiche delle leggi in vigore, relativa raggruppabilità per obiettivi e per ambiti gestionali *et alia*). Ma ciò non esclude che l'eventuale passaggio dagli oltre 5 mila capitoli attuali a poco più di 700 azioni quali unità elementari di bilancio probabilmente costituisce una svolta eccessiva in senso semplificativo della struttura del bilancio dello Stato nonché, correlativamente, un ampliamento notevole della flessibilità amministrativa.

Si tratta di un tema di estrema rilevanza, in quanto direttamente correlato alla struttura di fatto nel rapporto tra i poteri dello Stato di cui al legislativo e all'esecutivo (come accennato in premessa). Infatti, nella storia del diritto del bilancio, quanto minore è il numero delle voci di bilancio, quanto meno trasparente è il significato di ciascuna di esse (soprattutto nella relativa capacità di esprimere la valenza finanziaria delle leggi in vigore), tanto più ampi sono i poteri governativi in tema di flessibilità e tanto più rilevante è il ruolo di fatto svolto dall'esecutivo nell'equilibrio dei poteri con il legislativo.

Da questo punto di vista, l'assetto che deriva dalle modifiche alla legge di contabilità sotto il profilo del rapporto tra i poteri dello Stato deve essere valutato anche tenendo conto della sua coerenza con i principi e la lettera della Legge fondamentale.

Nello specifico, il numero delle azioni si è leggermente ridotto per il 2020, sostanzialmente a parità di numero dei programmi.

La relazione mette in luce che “nel 2019 diminuiscono lievemente le azioni composte da un numero esiguo di capitoli (da uno fino a un massimo di tre capitoli) che rappresentano ora il 43% del totale delle azioni (rispetto al 44,3% nel 2018). In lieve aumento sono le azioni con un numero di capitoli leggermente superiore (che può arrivare fino a quindici) che costituiscono il 49% del totale (rispetto al 48% del 2018). Le azioni con un numero più elevato di capitoli sono, nel 2019, soltanto 65 (poco più dell'8% del totale) ma sono comunque aumentate rispetto alle 62 azioni del 2018”.

Si tratta di numeri significativi, che mettono in luce indirettamente il particolare lavoro ancora da svolgere in ordine ad una calibratura più equilibrata delle unità di bilancio oggetto di sperimentazione.

Per i motivi anche costituzionali prima accennati, nei precedenti pareri la Corte ha sempre espresso perplessità sul numero troppo esiguo delle azioni, perplessità che qui vanno confermate, non essendosi, la situazione, sostanzialmente modificata.

Da questo punto di vista non sembra del tutto convincente la disamina condotta dalla Relazione nel momento in cui essa assume, quale “elemento di valutazione sull'impatto dell'adozione delle azioni come unità gestionali del bilancio in luogo degli attuali capitoli [...] l'analisi della numerosità dei capitoli sottostanti”.

Sulla base di questo criterio, la Relazione fa presente sul punto che “un'eventuale preoccupazione relativa al fatto che le azioni rappresentino aggregati finanziariamente troppo ampi non sembra fondata poiché le azioni che sono composte da un elevato numero di capitoli non sono generalmente quelle con dimensioni finanziarie più elevate”. Saggiunge, infatti, la Relazione che “le 456 azioni con stanziamenti di competenza iniziali per il 2019 superiori ai 15 miliardi di euro hanno in 318 casi meno di 10 capitoli sottostanti di cui 117 ne hanno solo due o tre [...]”.

Si osserva al riguardo che su un tema così cruciale, adottando il criterio del rapporto tra capitoli ed azioni, viene a trovare in tal modo espressione una logica meramente interna, che assume la significatività delle singole azioni sulla base del parametro della numerosità dei capitoli ad esse riconducibili. In realtà, in base ai numeri presentati, tenendo conto che il bilancio di previsione 2019 presentava una previsione di spesa finale pari a 640 miliardi circa, ne deriva che in media ogni azione ha un valore di 900 milioni circa. La stessa relazione, come riportato, conferma che su 713 azioni nel 2019, ben 456 (ossia, il 64 per cento) presentano un valore superiore a 15 miliardi.

Trattandosi dell'eventuale, futura unità elementare di bilancio, valevole ai fini della gestione, del controllo e della rendicontazione e tenuto conto di un contesto caratterizzato da un'accentuata flessibilità gestionale, dalle rilevazioni quantitative esposte si ha modo di comprendere come il citato numero di azioni (ossia 713 nel 2019) rappresenti una dimensione eccessivamente ridotta delle modalità di rappresentazione del bilancio dello Stato. Ciò anche in quanto il Parlamento non assume come riferimento l'esame di tale aggregato, di cui solo parzialmente, peraltro, vengono forniti i raccordi con le leggi vigenti ad opera del nomenclatore degli atti.

Assumendo peraltro, la Relazione, come prima riportato, il criterio del raggruppamento dei capitoli in azioni ai fini della valutazione della congruità del numero di queste ultime e ritenendo dunque essa, in base a questo criterio, non fondata la tesi circa la esiguità di tale numero, si osserva che, in base a tale criterio, per incrementare il numero delle azioni forse occorrerebbe, in parte paradossalmente, rivedere il numero e la composizione dei capitoli.

Rimane dunque, nel complesso, che ridurre 640 miliardi circa a 700 voci come unità elementare, con una gestione peraltro frutto di una elevata flessibilità in via puramente amministrativa, rischia di compromettere la trasparenza e le possibilità di controllo di un documento di fondamentale importanza per la vita collettiva di un paese come il bilancio dello Stato.

Su queste considerazioni si innestano ulteriori elementi di valutazione, peraltro strettamente connessi: il grado di trasparenza della singola azione in generale ed in particolare in riferimento alle autorizzazioni legislative sottostanti.

b) Il vincolo della legislazione vigente ed il problema della trasparenza

Dal punto di vista del vincolo da parte delle leggi in vigore, indubbiamente, l'intendimento di rendere chiaro e sintetico il quadro degli scopi della spesa dello Stato può essere, in teoria, agevolmente soddisfatto con un numero limitato di voci. Ma è pur vero che appare difficile ridurre a sole 700 voci il numero vastissimo di disposizioni normative vigenti di rango primario, con la conseguenza che particolarmente elevata potrebbe risultare la quantità di norme che vengono raggruppate per ogni singola azione.

Con riferimento ai raccordi con leggi primarie, la Relazione fa presente che, "a legge di bilancio 2018-2020, approssimativamente il 29 per cento delle singole azioni risultava corredata dai riferimenti normativi che autorizzano la spesa".

Tutto ciò implica che, per soddisfare effettivamente il criterio della trasparenza, il Governo è chiamato anzitutto ad ampliare notevolmente l'apparato

documentativo da produrre per permettere al Parlamento di ricostruire il rapporto tra singola norma in vigore e relativo stanziamento di bilancio in riferimento al "contenitore" rappresentato dall'azione. Quest'ultima, infatti, non viene approvata dal Parlamento, giacché è il programma (a sua volta più aggregato dell'azione in base al riportato rapporto di 1 a 4) che continua a rappresentare l'oggetto del voto parlamentare in riferimento alla legge di bilancio (Sezione II); è dunque nella sede dell'esame della legge con cui si approva il Rendiconto generale dello Stato che il Parlamento, sia pur indirettamente, ha piena contezza delle unità elementari di bilancio, in base al parifica della Corte dei conti quale esito del relativo controllo esterno. Le Camere dovrebbero dunque essere poste in grado di ricostruire le determinanti delle singole azioni, soprattutto a garanzia di una piena consapevolezza circa la coerenza delle azioni nel loro rapporto con le leggi in vigore. E ciò pur in un contesto evolutivo della costruzione della previsione di bilancio in base alla nozione di competenza potenziata di cui all'art. 34, comma 2, della legge di contabilità, la quale comunque tiene fermo il vincolo del rispetto delle leggi vigenti.

Anche da questo punto di vista, dunque, si determina l'esigenza di prevedere un più congruo numero di azioni se il fine deve rimanere quello di rispecchiare la vasta platea delle leggi in vigore e pervenire ad una rappresentazione effettivamente trasparente del nesso tra queste ultime (*rectius*, le autorizzazioni legislative di spesa) e l'articolazione di base del bilancio.

Sul tema, nel parere reso il 22 dicembre 2017 da queste Sezioni riunite sullo schema di decreto legislativo successivamente divenuto decreto legislativo n. 29 del 16 marzo 2018, la Corte si è espressa nel senso di legare i principi in materia di contabilità pubblica di cui all'allegato 1 della legge di contabilità n. 196 del 2009 non solo agli artt. 81 e 97, primo comma, Cost., ma anche alla "tutela della sovranità popolare di cui all'art. 1 della Costituzione" (cfr. delibera n. 4/2017 delle Sezioni riunite in sede consultiva). Nel primo parere reso nelle medesime Sezioni il 4 giugno 2018 su altro schema di decreto legislativo, poi pubblicato come decreto legislativo n. 116 del 2018, riguardante la modifica della struttura del bilancio dello Stato, modificandosi in questa sede la forma ed in alcuni casi il contenuto di tali principi, tale interpretazione è stata confermata (cfr. delibera n. 3/2018 delle Sezioni riunite in sede consultiva).

Si ribadisce che, tra tali criteri, quello della trasparenza riveste un ruolo fondamentale all'interno del complesso dei principi cui deve ispirarsi, per motivi anzitutto costituzionali, la contabilità pubblica e quella dello Stato in particolare. Sicché è da valutare con favore, dunque, l'affermazione della Relazione secondo cui "nell'eventualità in cui le azioni diventassero le unità elementari di bilancio in luogo dei capitoli, si ricorda che potranno in ogni caso essere adottate soluzioni espositive ed informatiche per garantire la loro rappresentazione anche in base ad altre dimensioni di interesse per il legislatore, fino a mantenere nella contabilità le informazioni relative ai precedenti capitoli e piani gestionali. tale passaggio sarebbe favorito da un'attività di riordino e razionalizzazione delle autorizzazioni sottostanti le attuali azioni" (p. 9).

Va aggiunto che il tema della trasparenza delle scritture contabili costituisce un aspetto più volte direttamente affrontato dalla giurisprudenza costituzionale, laddove la Corte ha ritenuto, quanto alle valutazioni di "compatibilità della

legislazione in materia finanziaria con il dettato costituzionale [, che] è opportuno che il legislatore adotti una trasparenza divulgativa a corredo degli enunciati di più complessa interpretazione e attuazione, poiché non potrebbe ritenersi consentito un abuso della “tecnicità contabile” finalizzato a creare indiretti effetti novativi sulla disciplina specificativa dei principi costituzionali di natura finanziaria e di quelli ad essi legati da un rapporto di interdipendenza (Corte cost., sent. n. 247/2017).

La stessa Corte costituzionale ha rimarcato che i documenti contabili debbono essere informati non solo ai criteri dell'integrità, dell'universalità, dell'unità (espressamente previsti dall'art. 24 della legge n. 196 del 2009), ma anche a quelli dell'affidabilità, della veridicità, della chiarezza e della pubblicità poiché anche tali criteri costituiscono profili attuativi dell'articolo 81 della costituzione, evidenziando, tra l'altro, come il criterio della chiarezza della disciplina di bilancio garantisce che - oltre all'Assemblea della sovranità - tutti i cittadini possano venire a conoscenza delle scritture contabili (Corte cost., sent. n. 138 del 2013).

c) Le modalità di costruzione dell'azione

Il nesso tra criteri di costruzione dell'azione e vincolo di ottemperanza alle leggi in vigore viene comunque ribadito in linea generale dalla relazione qui in esame, che richiama il d.P.C.m. del 4 ottobre 2016, istitutivo dell'elenco delle azioni, per il fatto che esse dovrebbero corrispondere il più possibile “a raggruppamenti omogenei di autorizzazioni di spesa” (p. 11). Saggiunge opportunamente, la Relazione, che “raggruppando autorizzazioni omogenee per finalità, le azioni possono meglio evidenziare la politica messa in atto con l'insieme delle risorse corrispondenti” (*ivi*).

La Relazione si diffonde con maggior dettaglio su quest'ultimo argomento, laddove fa presente che “il processo di introduzione di un bilancio per programmi ed azioni mira a favorire un riordino e una semplificazione delle autorizzazioni di spesa. Tuttavia, una costruzione ‘dal basso’ delle azioni e dei programmi, unitamente al fatto che nella fase sperimentale le azioni coesistono con i capitoli diventando di fatto un attributo dei capitoli stessi, in un contesto di eccezionale proliferazione normativa, non favorisce il riordino e l'individuazione delle filiere di politiche pubbliche. Inoltre, le autorizzazioni di spesa non sempre chiariscono sufficientemente le finalità della spesa; e non viene attuata la disposizione in base alla quale nei provvedimenti legislativi di iniziativa governativa che incrementano o riducono gli stanziamenti di bilancio, devono essere indicate le missioni di spesa e i programmi interessati” (p. 11).

Si prescinde in questa sede da osservazioni sulla essenzialità di tale ultima indicazione, che è intimamente collegata al miglior assolvimento dell'obbligo di copertura nella misura in cui la conoscenza dei programmi associati alle varie norme può rendere la scelta delle compensazioni più orientata alla relativa sostenibilità (non è casuale che la relativa disposizione sia collocata all'interno dell'art. 17 della legge di contabilità, relativo appunto alle modalità di assolvimento dell'obbligo di copertura).

Tornando al punto delle modalità di costruzione delle azioni, poiché la Relazione conferma la posizione espressa nei termini prima riportati similmente alle precedenti Relazioni, va ribadito che l'intento di riordinare e semplificare le

autorizzazioni legislative di spesa, in quanto modificativo a qualsiasi titolo e con qualsivoglia risultato (modifica, soppressione, riformulazione, innovazione della norma primaria), non può essere attuato se non con lo strumento legislativo primario e non al livello amministrativo di costruzione della singola azione. Ciò anche per tener conto dell'esigenza di sistema in ordine al fatto che la decisione di bilancio, per la parte relativa alla modulazione della legislazione vigente, rimane funzionale e strumentale rispetto all'ordinamento normativo in vigore in quanto finanziariamente rilevante.

Va confermato dunque che non è il bilancio (Sezione II) la sede per contrapporre alternative nella distribuzione delle risorse, come sembrerebbe desumersi, invece, in base alla relazione qui in esame, anche per il fatto che in essa si osserva che dal Parlamento "le azioni sono considerate una classificazione dei dati di bilancio, più che un'opportunità per evidenziare i *trade-off* tra le diverse possibilità di allocazione delle risorse e per fornire indicazioni per una valutazione *ex post* dei risultati degli interventi dell'azione di governo" (p. 3). Prosegue peraltro sul punto, la Relazione, facendo presente che le azioni costituiscono ancora oggi una rilevante opportunità di riordino normativo, di sviluppo per attività di analisi e valutazione della spesa e di superamento della spesa storica tramite una rivalutazione annuale delle effettive risorse occorrenti in base ai valori di produzione e agli *output* attesi. Tali innovazioni non richiedono solo l'individuazione di strumenti tecnici opportuni quanto un forte impegno culturale, cambiamenti organizzativi e nel sistema dei controlli".

In argomento, vale inoltre la pena di segnalare che, in base alla Relazione, "uno stesso decreto può effettuare numerose variazioni compensative allo stesso tempo, operando su più capitoli (o azioni o programmi). Ai fini dell'analisi, i decreti che operano variazioni tra capitoli (o azioni o programmi) diversi sono solo quelli per i quali la somma delle variazioni disposte nell'ambito dello stesso capitolo (o azione o programma) risulta essere diversa da zero".

Va rimarcato al riguardo che la Relazione sembra equiparare le variazioni amministrative tra capitoli, azioni e programmi, senza tener conto che il programma costituisce l'unità di voto parlamentare, per cui solo previa espressa e puntuale autorizzazione legislativa è possibile variare stanziamenti tra programmi e non in via meramente amministrativa (salve, naturalmente, le deroghe previste dalla legge di contabilità per alcune ipotesi).

Si tratta di posizioni che risultano dunque espressione di una visione evolutiva della componente a legislazione vigente, la quale non trova però fondamento nell'ordinamento in vigore, anzitutto, in base all'art. 15 della legge cd. "rinforzata" n. 243 del 2012 ed allo stesso art. 25-*bis*, comma 2, della legge di contabilità. La Sezione II del bilancio risulta funzionalmente collegata alle leggi in essere e si limita a tradurre gli effetti di queste ultime nella relativa previsione annuale e triennale circa gli stanziamenti corrispondenti alle esigenze stimate.

Nella posizione espressa dalla Relazione continua ad essere presente, dunque, un'ambiguità che va superata, dovendosi ribadire che il limite nella costruzione delle azioni è dato dal rispetto delle leggi in vigore, rivelandosi fuori sistema un riordino degli appostamenti di bilancio *ex lege* previsti in via amministrativa.

La condivisibile esigenza di procedere ad un riordino delle numerose autorizzazioni di spesa finanziariamente rilevanti può, dunque, trovare compimento esclusivamente utilizzando lo strumento primario, che può consistere o (preferibilmente) in una iniziativa legislativa *ad hoc* ovvero nell'utilizzo delle potenzialità sottese alla stessa Sezione I della legge di bilancio, ove per esempio si decida contestualmente che l'operazione di riordino abbia anche effetti finanziari.

Il tema dell'articolazione dell'azione merita poi un approfondimento anche da un'altra angolazione: quella relativa alla costruzione delle note integrative (cap. III. 2 della Relazione), laddove si fa infatti presente che "nell'effettuare il raccordo tra il bilancio e le politiche pubbliche, i programmi di spesa e le relative azioni dovrebbero consentire di evidenziare i *trade-off* tra le diverse possibilità di allocazione delle risorse e fornire indicazioni per una valutazione *ex-post* dei risultati degli interventi dell'azione di governo, rappresentando una via 'contabile' alla programmazione strategica, della *performance* delle amministrazioni e dei risultati delle politiche. In tal senso dovrebbe essere interpretato anche il lavoro di rafforzamento nella capacità di associare a ciascun programma obiettivi e indicatori che misurino le unità di servizio da erogare o il livello di intervento da sostenere e che specifichino in termini puntuali le finalità dell'azione dello Stato, nell'ambito della nota integrativa al bilancio".

Si ribadisce, peraltro, nel documento, che un "obiettivo" si può riferire a più azioni, ma un'azione non può che essere associata ad un solo "obiettivo" (p. 47). Ciò appare ragionevole, nella misura in cui l'azione rappresenta un'entità giuridicamente rilevante e a sua volta soggiace al vincolo del raggruppamento di disposizioni primarie vigenti al fine dello stanziamento delle occorrenti risorse. Ma, aggiunge la Relazione, "la dotazione finanziaria fa riferimento direttamente all'azione o alle azioni alle quali l'obiettivo è associato, anche se tale dotazione non è necessariamente destinata per intero alla realizzazione dell'obiettivo. Di conseguenza, non è più necessario per l'amministrazione quantificare le risorse finanziarie destinate alla realizzazione di ciascun obiettivo" (*ivi*).

Poiché da quest'ultimo punto di vista la Relazione ripete l'analogia posizione espressa sin dal primo rapporto, non può che essere qui ribadito che, pur apparendo, nel complesso, la prospettazione dei dati per molti versi soddisfacente e pur rappresentando, essa, un progresso rispetto al passato, rimane però da risolvere il problema di un collegamento diretto tra le "risorse messe a disposizione" e gli "obiettivi". Come già osservato da ultimo nel ripetuto parere del 27 giugno 2019, se all'obiettivo sono associate più azioni all'interno di un programma, si dovrebbe poter desumere agevolmente l'ammontare di risorse corrispondente a ciascun obiettivo. Se si intende dunque valorizzare la prospettazione e l'analisi per obiettivi, anche in una visione prospettica, appare da chiarire il passaggio, prima riportato della Relazione in esame, secondo cui la dotazione delle azioni "non è necessariamente destinata per intero alla realizzazione dell'obiettivo. Di conseguenza, non è più necessario per l'amministrazione quantificare le risorse finanziarie destinate alla realizzazione di ciascun obiettivo." (p. 47). Si potrebbe anzi cogliere l'occasione per scindere le azioni al fine di mantenere il collegamento con un solo obiettivo.

Si tratta di un'affermazione meritevole di un chiarimento proprio in quanto, come illustra la stessa Relazione, "dal punto di vista del contenuto, l'obiettivo

dovrebbe rappresentare gli scopi più rilevanti che l'amministrazione dovrebbe conseguire con riferimento alle finalità della spesa rappresentate dall'azione o dalle azioni alle quali è associato secondo criteri di selettività e di rilevanza" (p. 47).

La Relazione si sofferma poi sugli aspetti da migliorare, evidenziando "criticità di fondo nella costruzione degli obiettivi e degli indicatori", tra cui il fatto che "in diversi casi, nonostante il riferimento disponibile dell'azione di bilancio, gli obiettivi individuati sembrano definire attività o un insieme di attività, piuttosto che le finalità da perseguire, oppure si presentano molto generici nelle denominazioni e poco chiari nelle descrizioni" (p. 49). Saggiunge, la Relazione, che "analoga osservazione vale per l'individuazione degli indicatori, che non sempre forniscono una misurazione del servizio erogato (per esempio tramite il numero o la percentuale di beneficiari raggiunti) o del livello e della qualità degli interventi finanziati tramite le risorse di bilancio" (pp. 49-50).

La Relazione accenna poi ad altre carenze, nel momento in cui fa presente che "con riguardo ai criteri di formulazione delle previsioni riportati nelle schede esplicative delle azioni in nota integrativa le amministrazioni non seguono una impostazione omogenea nell'indicare i riferimenti normativi che autorizzano la spesa e che spiegano come ne siano realizzate le previsioni" (p. 52).

La Relazione enumera poi una serie di fattori critici per quanto riguarda i criteri di formulazione delle previsioni riportati nelle schede esplicative delle azioni in nota integrativa, come il fatto che "talvolta la descrizione riportata è del tutto generica e non consente di trarre informazioni significative circa la metodologia seguita ai fini della previsione della spesa [...]" (p. 52).

Inoltre, "a volte le previsioni sono state calcolate anche sulla base della spesa storica. In alcuni casi tra i criteri di formulazione delle previsioni di spesa prevalgono i riferimenti alla normativa di contabilità pubblica rispetto all'esplicazione della metodologia circa la previsione della spesa...le amministrazioni non sono ancora abituate a programmare per azioni e queste continuano ad essere considerate degli aggregati di capitoli [...]" (*et alia*) (*ivi*).

Da tali posizioni emerge con tutta evidenza un quadro non del tutto soddisfacente dello stato della sperimentazione da questo punto di vista, il che appare un punto cruciale trattandosi dell'eventuale, futura unità elementare del bilancio dello Stato. Va peraltro rilevato che il riproporsi, nella terza esperienza, dei problemi emersi sin dalla prima fase della sperimentazione sembrerebbe confermare che i tempi ancora non sembrano del tutto maturi per una decisione in senso positivo.

In parte collegato ai temi testé evidenziati rimane, infine, il problema dell'attribuzione della spesa di personale, come già segnalato nel ripetuto parere della Corte del 25 giugno 2018. A tal riguardo, la Relazione, dopo aver ricordato che tale spesa è raggruppata nell'ambito di ciascun programma in un'apposita azione, come previsto dalla legge di contabilità (art. 25-*bis*, comma 4), chiarisce che ciò "deriva, da un lato, dalla difficoltà di attribuzione alle singole azioni di un ammontare esclusivamente dedicato di risorse umane e, dall'altro, dalla necessità di evitare che nell'ambito della maggiore flessibilità di bilancio derivante dall'introduzione delle azioni, le spese per il personale (di natura obbligatoria) siano ridotte in corso di esercizio grazie alla certezza del loro reintegro o alla possibilità di andare in eccedenza" (p. 21). Aggiunge la Relazione che "i programmi di spesa,

quindi, dovrebbero comprendere di norma più di un'azione, di cui una inerente le 'spese di personale'".

Trattandosi di affermazioni del tutto condivisibili, da quest'ultimo punto di vista sembrerebbe emergere l'opportunità di rivisitare il contenuto della legge di contabilità, pur permanendo le ragioni che hanno consigliato la soluzione relativa ad una prospettazione separata dell'indicazione in discorso.

Al riguardo, comunque, non si può che sottolineare, ancora una volta, come i riportati problemi operativi (come la necessità di evitare che nell'ambito della maggiore flessibilità di bilancio derivante dall'introduzione delle azioni, le spese di personale - di natura obbligatoria - siano ridotte in corso di esercizio grazie alla certezza del loro reintegro o alla possibilità di andare in eccedenza, come prima riportato) non possano non trovare progressivamente soluzione anche con una gestione accorta, se si intende rafforzare un'evidenziazione della struttura del bilancio che dia conto, in definitiva, del rapporto tra mezzi messi a disposizione, obiettivi e risultati raggiunti, permettendo così anche un'analisi economica, dal momento che la spesa di personale rappresenta un fattore strumentale.

Da questo punto di vista, probabilmente sarebbe anche da approfondire l'automaticità della sanatoria delle eccedenze, il cui superamento potrebbe aprire il campo ad una più ampia valutazione degli aspetti gestionali dell'attività dirigenziale e dei relativi risultati.

Infine, quanto alla caratterizzazione delle azioni per natura economica della spesa, cui la Relazione dedica un apposito capitolo (p. 23), dalla tabella allegata emerge una struttura insoddisfacente su cui si richiama in particolare l'attenzione. La circostanza, infatti, secondo cui del 46 per cento delle azioni riferito ad un'unica categoria quasi la metà riguarda quella concernente i "redditi da lavoro dipendente" fa emergere una concezione anomala nei fatti, riferita a mezzi di produzione anziché ad obiettivi, se l'azione deve raggruppare le risorse finanziarie dedicate al raggiungimento di una stessa finalità. Poiché è la stessa legge di contabilità ad escludere da tali risorse quelle di personale, anche da questo punto di vista sarebbe opportuno riflettere sull'opportunità della revisione dello stesso strumento normativo.

d) La flessibilità ed i suoi limiti

Sempre tenuto conto della necessità di mantenere un nesso tra azione ed autorizzazione legislativa, come già ricordato, in base peraltro ad un vincolo imposto dalla stessa legge di contabilità, va rimarcata l'esigenza di una scrupolosa osservanza dell'art. 33, commi 4 e 4-bis e 4-ter (in particolare), della legge di contabilità, in riferimento alla flessibilità tra programmi, all'interno dell'azione ed in riferimento alle categorie 2 e 21, per l'aspetto riferito alle limitazioni dell'utilizzo di tale possibilità: l'esigenza è di evitare modifiche in via amministrativa delle autorizzazioni legislative richiamate dai tre commi citati.

Ricorda, in tema di flessibilità, la Relazione qui in esame (cap. IV), che "si conferma la tendenza delle amministrazioni ad avvalersi con sempre maggiore frequenza della facoltà di effettuare variazioni compensative tra capitoli diversi di una stessa azione" (pag. 55). La stessa Relazione segnala inoltre che "mentre la flessibilità esercitabile con i decreti direttoriali nell'ambito delle azioni ha registrato

una crescente diffusione tra le amministrazioni, gli strumenti che consentirebbero di ricalibrare gli stanziamenti sui capitoli gestiti dai diversi centri di responsabilità non sembrano per il momento incontrare un particolare apprezzamento: nella sostanza i singoli centri di responsabilità, operano sulle risorse a propria disposizione (nell'ambito quindi di uno specifico programma) senza un coordinamento superiore ed una programmazione delle risorse stesse, utilizzando poco gli strumenti a disposizione, tra i quali il cronoprogramma dei pagamenti, la possibilità di effettuare con D.M.C. variazioni compensative di sola cassa tra capitoli dello stesso stato di previsione e quella di disporre variazioni compensative con D.M.T. tra capitoli iscritti nelle categorie economiche 2 (consumi intermedi) e 21 (investimenti fissi lordi) entro lo stesso stato di previsione" (p. 57). In materia si registrano, peraltro, le novità del decreto legge n. 32 del 2019 (cosiddetto "sblocca cantieri"), che depotenziano in alcuni casi il decreto del Ministro a decreto del Ragioniere generale.

Il punto relativo alla flessibilità riveste estrema delicatezza. Essendo esso strettamente collegato a quelli richiamati del rapporto tra legge e bilancio e del numero delle unità elementari di bilancio (e quindi del relativo contenuto), trova conferma in tal modo la sostanziale unitarietà delle questioni nel complesso qui affrontate.

Si tratta di un punto sul quale occorre trovare un razionale bilanciamento tra esigenze di elasticità operativa, rispetto delle finalità di cui alle leggi vigenti ed adeguata trasparenza nei confronti degli organi di controllo e soprattutto del Parlamento. Da questo punto di vista dalle riforme di questi ultimi anni - tra cui quella relativa all'eventuale introduzione delle azioni - emerge una tendenza a privilegiare l'esigenza relativa all'elasticità operativa.

Sempre allo scopo di un equilibrato temperamento delle necessità legate alla flessibilità gestionale e della chiarezza della lettura dei dati contabili, si ricorda infine che, nel parere più volte richiamato del 25 giugno 2018, la Corte ritenne essenziale che l'esposizione dei cd. "Fondi da ripartire", che *ex ante* sfuggono ad una leggibilità propriamente di tipo funzionale, fosse tale, in sede di rendicontazione, da rappresentare una chiara imputazione alle "azioni" cui essi sono stati ricondotti. In argomento, la Relazione prevede un apposito paragrafo (p. 36) nel quale fa presente che dall'introduzione delle azioni il programma "fondi da assegnare" è esclusivo del Ministero dell'economia e delle finanze e "raggruppa i fondi presenti in azioni distinte sotto il profilo delle finalità generali della spesa e degli aspetti gestionali. Per i fondi indistinti al momento della predisposizione del disegno di legge di bilancio, da ripartire a favore di specifiche finalità in corso di esercizio, la Nota metodologica specifica che, di norma, essi debbano essere attribuiti al programma settoriale di riferimento. Ciò ha comportato una attenta analisi dei fondi da ripartire delle varie amministrazioni e una loro riallocazione sotto ai programmi di spesa competenti, nell'intento anche di ridurre nella rappresentazione delle scelte allocative del bilancio la parte indistinta per finalità".

Rimane al riguardo da chiarire il motivo di un ulteriore elemento di accentramento di funzioni nel Ministero dell'economia e delle finanze, come già fu osservato nel citato parere del 2019.

Sul tema della flessibilità, comunque, dal momento che la composizione della spesa, in base alla tripartizione di cui all'art. 21, comma 5, della legge di contabilità,

è del tutto squilibrata verso la componente “oneri inderogabili”, andrebbe approfondito il reale significato di quell’ampliamento dei margini di flessibilità che ha costituito uno dei motivi ispiratori delle riforme degli ultimi anni della legge di contabilità. Naturalmente, ciò sempre che non vi siano problemi ancora da risolvere sul piano classificatorio. Se, al contrario, l’illustrata composizione della spesa fosse l’effettivo risultato della struttura della legislazione sostanziale vigente, si potrebbe allora estendere il suggerimento – già in precedenza avanzato – in tema di riordino delle autorizzazioni di spesa all’ipotesi di una revisione contenutistica dell’ordinamento in vigore, fatte salve le scelte di merito, naturalmente.

e) Il rapporto tra bilancio e pubblica amministrazione

Richiamando quanto espresso in premessa in riferimento al rapporto che può intercorrere tra struttura della pubblica amministrazione ed articolazione del bilancio, va preliminarmente ricordato che la legge di contabilità sembra optare per un modello in cui è l’articolazione del bilancio a poter rappresentare il criterio-guida per quella della pubblica amministrazione. Il comma 2-*bis* dell’art. 21 della legge n. 196 del 2009 si esprime, infatti, nel senso che “la significatività dei programmi di bilancio e l’affidamento di ciascun programma di spesa a un unico centro di responsabilità amministrativa costituiscono criteri di riferimento per i processi di riorganizzazione delle amministrazioni”.

Dalla Relazione qui in esame si deduce, invece, che “successive revisioni dei programmi e delle azioni sono, nella maggiore parte dei casi, imputabili a riorganizzazioni delle strutture e delle competenze dei ministeri. Negli anni recenti queste sono state frequenti, ma non hanno sempre assunto come criterio guida la razionalizzazione degli interventi per finalità” (p. 3). Tutto questo nonostante, come la Relazione ricorda, nella nota 2, “la [citata] disposizione normativa secondo la quale i programmi del bilancio costituiscono criterio di riferimento per eventuali processi di riorganizzazione delle amministrazioni (art. 21, comma 2-*bis*, della legge n. 196 del 2009)” (*ivi*). Ricorda inoltre la Relazione, nella nota 22, che “l’individuazione di una precisa struttura amministrativa responsabile per ciascun programma di spesa è la soluzione prevista dal legislatore all’art. 21 della n. 196/2009, anche quando la natura delle attività svolte o delle politiche condotte potrebbe coinvolgere una pluralità di amministrazioni” (p. 15). Sottolinea, inoltre, la Relazione che “alcune amministrazioni hanno evidenziato che, seppure le azioni siano in grado di individuare le finalità dell’amministrazione, non sempre risultano riconducibili ad una unica responsabilità amministrativa e sono spesso trasversali a molteplici uffici dirigenziali (non vi è corrispondenza biunivoca tra azioni e uffici), rendendo più difficile il processo di individuazione degli obiettivi e indicatori. Tale compito è reso, talvolta, più complesso dal vincolo di univocità tra azione ed obiettivo della nota integrativa” (p. 51).

Si registra dunque, nell’esperienza degli ultimi anni, un effetto di trascinarsi sulla struttura del bilancio dello Stato ad opera delle riorganizzazioni dei ministeri intervenute nel corso del tempo. Con ciò si realizza dunque un modello diverso rispetto a quello delineato dalle richiamate norme della legge di contabilità. Lo conferma la stessa Relazione nel momento in cui sottolinea che i processi di riorganizzazione dei ministeri “hanno inciso sulle funzioni attribuite ai vari dicasteri e sulla loro ripartizione tra centri di responsabilità e le modifiche organizzative sono

state di tale portata da aver comportato l'introduzione, la soppressione o l'accorpamento di programmi esistenti; cambiamenti nell'affidamento della gestione di alcuni programmi tra ministeri; una diversa articolazione delle azioni che sottostanno ad alcuni programmi" (p. 6).

Come già rilevato in premessa, l'argomento è, in linea generale, particolarmente complesso ed articolato: non esistendo, comunque, soluzioni ottimali, come già osservato nel richiamato parere del 25 giugno 2018, ciò che qui si può ribadire è che andrebbe probabilmente valorizzato il ruolo della Presidenza del Consiglio dei ministri, nell'ambito dei suoi poteri costituzionali di unità di indirizzo politico ed amministrativo, in merito al coordinamento tra l'articolazione delle strutture amministrative e quella delle voci del bilancio.

In linea generale, sull'argomento è da ricordare anche che, se, da un lato, la legge di contabilità (art. 21) stabilisce il principio dell'affidamento di ciascun programma ad un unico centro di responsabilità, corrispondente all'unità organizzativa di primo livello dei ministeri come sancito dall'art. 3 del decreto legislativo 300 del 1999 (come ricorda la nota 4 della relazione, p. 5), dall'altro lato permane, in riferimento al bilancio 2019, che i centri di responsabilità sono 114 e i programmi 176 (la situazione non si modifica sostanzialmente per il 2020, con 105 centri di responsabilità e 175 programmi), in base a quanto si evince dalla tab. 1 (p. 8). Anche per questo aspetto, la realizzazione di una struttura di bilancio in linea con le scelte di cui alla legge di contabilità appare un obiettivo ancora da conseguire.

Sul punto vale, comunque, ribadire che la Corte ha da sempre manifestato profonde perplessità circa l'ancoraggio della finalità della spesa (nella specie l'azione) alla struttura organizzativa ministeriale del Governo, in quanto mentre la funzione costituisce per definizione una "invariante", l'organizzazione è di per sé mutevole, poiché calibrata in relazione alle esigenze di maggiore efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa; sicché, la scelta di irrigidire il significato funzionale della destinazione delle risorse di bilancio alla struttura organizzativa (così come è ora previsto nella legge di contabilità) altera in radice il disegno prioritario di conferire una migliore leggibilità dei documenti contabili e la confrontabilità nel tempo tanto delle previsioni di bilancio quanto delle risultanze di consuntivo.

f) L'esame parlamentare per programmi

La Relazione si sofferma a constatare che, "pur rappresentando l'unità di voto parlamentare (e quindi l'autorizzazione a spendere), i programmi non sono diventati un riferimento nel dibattito parlamentare. L'interesse del Parlamento per l'allocazione complessiva delle risorse del bilancio appare limitato, mentre è rilevante la sua focalizzazione su destinazioni della spesa riconducibili all'applicazione di una singola iniziativa legislativa. Il programma di spesa, pur consentendo di raggruppare un insieme omogeneo di attività per raggiungere una medesima finalità, tende ad essere percepito come un livello troppo alto e poco esplicativo. Presentando i contenuti di ciascun programma in maggiore dettaglio, le azioni favoriscono la comprensione di quali sono gli interventi sottostanti ma la previsione della spesa è rimasta ancorata alle quantificazioni delle singole autorizzazioni legislative e la sua gestione ai capitoli. Nell'effettuare " - come prima già riportato - "un raccordo tra il

bilancio e le politiche pubbliche, le azioni sono considerate una classificazione dei dati di bilancio, più che un'opportunità per evidenziare i *trade-off* tra le diverse possibilità di allocazione delle risorse e per fornire indicazioni per una valutazione *ex-post* dei risultati degli interventi dell'azione del governo. Questo avviene nonostante che nelle note integrative alleate al bilancio, programmi ed azioni siano unità per la programmazione strategica e la misurazione della 'performance' delle amministrazioni" (pp. 3-4).

Al riguardo, premesso che l'esame parlamentare del disegno di legge di bilancio risulta appropriatamente focalizzato sul programma quanto alla Sezione II, si osserva, per la Sezione I, che intanto i programmi non sono diventati un riferimento del dibattito parlamentare, come osserva la Relazione, in quanto probabilmente, come riconosce lo stesso documento qui in esame (pp. 11-12), proprio il Governo non ha dato attuazione alla richiamata norma della legge di contabilità "in base alla quale nei provvedimenti legislativi di iniziativa governativa che incrementano o riducono gli stanziamenti di bilancio devono essere indicate le missioni di spesa e i programmi interessati" (art. 17, comma 14, della legge di contabilità).

Si tratta peraltro di una situazione – quella relativa all'inattuazione della norma citata – ormai risalente e che non registra miglioramenti neanche nel 2020. Ne deriva che, anche da questo punto di vista, l'alternativa sembra porsi in termini estremamente chiari: se permangono le motivazioni della norma, essa va attuata, mentre, in caso contrario, se le difficoltà operative in questo senso risultano insuperabili, sarebbe opportuno procedere ad una rivisitazione della normativa medesima.

Conclusioni

In definitiva, la Relazione sembra proporre, in molti casi, una logica di continuità con quelle precedenti, dal momento che il terzo anno di sperimentazione, pur registrando miglioramenti per singoli aspetti, non sembra offrire una soluzione alla gran parte delle questioni più rilevanti sulle quali i vari pareri rassegnati dalla Corte si sono soffermati, prima fra tutte l'inopportunità di ridurre un bilancio che presenta spese finali di 640 miliardi euro ad un numero di unità elementari pari più o meno a 700 voci.

Ciò pur prendendosi atto della farraginosità e del carattere in molti casi estremamente dettagliato delle norme primarie vigenti e finanziariamente rilevanti, nonché della difficoltà delle amministrazioni ad assemblare le espressioni contabili della propria attività in obiettivi omogenei: due fattori, questi, che non possono essere certo eliminati nell'attività di ricomposizione delle leggi vigenti in strutture contabili coerenti.

D'altro canto, nonostante che la sperimentazione si stia svolgendo da tre anni, la stessa Relazione, pur rappresentando "un quadro sostanzialmente positivo", come prima riportato, riconosce che "allo stato attuale, la capacità delle azioni di rappresentare delle finalità ben delineate e omogenee risente ancora di qualche difficoltà, in parte riflesse anche nell'individuazione dei programmi di spesa" (p. 13).

Tra l'altro, sul punto relativo al numero delle azioni, si osserva che un'eventuale analisi comparata potrebbe non offrire indicazioni di una qualche

utilità, in quanto vanno tenute presenti le notevoli peculiarità del nostro ordinamento sotto il profilo della quantità e delle caratteristiche dello strumento legislativo primario.

A conferma di quanto evidenziato nel 2019, si tratta dunque di garantire una costruzione delle azioni la più chiara e trasparente possibile sotto il profilo del nesso – soprattutto – con le sottostanti autorizzazioni legislative in essere (anche attraverso una sostanziale revisione del Nomenclatore delle fonti), che non possono essere né direttamente né indirettamente modificate dalle azioni in cui esse vengono raggruppate. Ciò anche sotto il profilo della leggibilità e della trasparenza. In merito a tale esigenza, la stessa Relazione riconosce, come prima riportato, le difficoltà in essere e che non sembrano discostarsi da quelle degli anni precedenti. Ciò testimonia il fatto che, anche da questo punto di vista, si è ancora lontani da una soluzione destinata a contribuire ad incrementare il tasso di trasparenza circa il legame in questione.

Nel ricordare, infine, che l'unità elementare del bilancio costituisce materia che riguarda direttamente l'attività di controllo della Corte all'atto della decisione sulla parifica del Rendiconto generale dello Stato, è chiaro che appare dunque prioritario, anche per le esposte ragioni di carattere costituzionale, garantire la massima trasparenza e chiarezza del contenuto dell'azione ed il medesimo livello di dettaglio nella fase sia della formazione sia della rendicontazione di bilancio, affinché la collettività, titolare della sovranità, sia posta in grado di conoscere la finalità della spesa non solo per grandi aggregati, ma anche in modalità tali da rendere ricostruibile il collegamento con le singole autorizzazioni legislative di spesa.

Nei sensi sopra esposti è il parere della Corte dei conti.

I Relatori

F.to digitalmente Marco PIERONI

F.to digitalmente Clemente FORTE

Il Presidente

F.to digitalmente Angelo BUSCEMA

Depositata in Segreteria in data 23 luglio 2020

Il Direttore della Segreteria

F.to digitalmente Maria Laura IORIO