



CORTE DEI CONTI

Sezioni riunite in sede di controllo

INDAGINE CONOSCITIVA

SULLE PROSPETTIVE DI RIFORMA DEGLI STRUMENTI E DELLE PROCEDURE DI BILANCIO

Commissioni bilancio riunite
del Senato della Repubblica e
della Camera dei Deputati

Giugno 2015





CORTE DEI CONTI

Sezioni riunite in sede di controllo

INDAGINE CONOSCITIVA

**SULLE PROSPETTIVE DI RIFORMA DEGLI STRUMENTI E DELLE
PROCEDURE DI BILANCIO**

INDICE

	Pag.
Introduzione	1
Quesito 1): i termini di applicazione della nuova disciplina	2
Quesito 2): contenuti e articolazione delle sezioni della legge di bilancio	3
Quesito 3): il prospetto di copertura della legge di bilancio	7
Quesito 4): la flessibilità	8
Quesito 5): la legge di assestamento	11
Quesito 6): i tempi di presentazione dei documenti programmatici e legislativi di sessione	12
Quesito 7): altre questioni ordinamentali	13
1) <i>la funzione della prima sezione della legge di bilancio unificata</i>	13
2) <i>il problema del rispetto dei limiti di contenuto della prima sezione della legge unificata di bilancio</i>	14
3) <i>la regolamentazione del Documento programmatico di bilancio</i>	15
4) <i>altre questioni che possono essere oggetto di regolamentazione</i>	16
5) <i>punti specifici del quesito</i>	16
a) <i>le Relazioni tecniche</i>	17
b) <i>le coperture “a debito”</i>	17
c) <i>il tema delle coperture anche in termini strutturali</i>	18
d) <i>le conseguenze della regola sulla spesa sul regime delle coperture</i>	18
e) <i>la necessità della clausola di salvaguardia anche in riferimento alle minori entrate</i>	18
f) <i>le clausole di neutralità finanziaria</i>	19
g) <i>i c.d. “effetti indiretti”</i>	19
h) <i>l’utilizzo degli stanziamenti di Fondo speciale di parte corrente per la copertura di oneri permanenti</i>	19
i) <i>i decreti legislativi</i>	20

Introduzione

La Corte ha in molte circostanze sottolineato l'importanza di chiudere il ciclo di revisione dell'ordinamento contabile apertosi nel 2012 con le modifiche di alcuni articoli della Costituzione (81, 97, 117 e 119) e proseguito con l'approvazione, nel medesimo anno, della legge c.d. "rinforzata" n. 243, le cui linee guida erano state individuate nell'art. 5 della legge costituzionale n. 1, che contestualmente recava le menzionate novelle costituzionali.

Un ultimo passaggio – cruciale - riguarda dunque l'aggiornamento della legge di contabilità ordinaria attualmente in vigore (n. 196 del 2009), che, sebbene già più volte modificata (soprattutto dalla legge n. 39 del 2011 e dal d.lgs. n. 54 del 2014), riflette comunque un impianto di base – di origine costituzionale - che risale ad un'epoca anteriore al verificarsi delle importanti novità riepilogate, sul piano ordinamentale, a partire anzitutto dalla normativa eurounitaria e di conseguenza sul piano interno. Del resto, è la stessa citata legge n. 243 a far riferimento – nel dare attuazione al sesto comma del nuovo art. 81 Cost. - ad una successiva legge per la regolamentazione di una serie di istituti.

Lo sfondo entro cui si colloca la nuova legge ordinaria di contabilità è dunque noto. Dopo la riforma della *governance* della finanza pubblica a livello di ordinamento UE, nel 2012 gli art. 81 e 97 Cost. hanno fissato obiettivi di finanza pubblica in termini di equilibrio strutturale tra entrate e spese e sostenibilità del debito, di possibilità di ricorrere all'indebitamento in alcune circostanze e di modifica del contenuto del bilancio.

Prima di entrare nel merito dei quesiti posti a base dell'indagine conoscitiva di cui alla presente audizione e che attengono in massima parte all'attuazione dell'art. 15 della legge n. 243 (in tema di contenuto della legge di bilancio), si ritiene opportuno sottolineare l'importanza del richiamo, nel programma dell'indagine, alla definizione del tassello – all'interno del nuovo ordinamento - costituito dall'esercizio delle deleghe di cui agli articoli 40 e 42 della citata legge di contabilità in vigore n. 196 del 2009 (come rivisitati dalla legge n. 89 del 2014). Si tratta, in sintesi, della delega per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato e di quella per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio, nonché per il potenziamento della

funzione del bilancio di cassa. Dal concreto esercizio di tali deleghe deriveranno, infatti, numerose e profonde modifiche dell'assetto in vigore, con ripercussioni sul contenuto di dettaglio della legge di bilancio, oggetto della presente audizione.

Quesito 1): i termini di applicazione della nuova disciplina

Quanto al merito dei singoli punti che l'indagine conoscitiva intende affrontare, la prima questione si riferisce al termine di effettiva applicazione della nuova disciplina sul contenuto della legge di bilancio, alla luce delle disposizioni della legge n. 243, prima richiamata. Al riguardo, si osserva che la formulazione della norma di dettaglio non è del tutto chiara, dal momento che l'art. 21, comma 3, dispone che il capo IV (concernente l'equilibrio dei bilanci delle Regioni e degli Enti locali e il concorso dei medesimi Enti alla sostenibilità del debito pubblico) e l'art. 15 (concernente il contenuto della legge di bilancio) si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016, mentre la legge nel suo complesso si applica a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Il termine così come prospettato può essere interpretato essenzialmente in due modi. Ci si può riferire, da un lato, alla legge di bilancio unificata (di cui all'art. 15) che entra in vigore il 1° gennaio 2016, ma, dall'altro, alla medesima legge così come approvata nel 2016 e che quindi entra in vigore nel 2017. Al di là delle possibili interpretazioni di carattere strettamente giuridico in ordine alla questione *ex se* e fermo restando che sul piano formale le due interpretazioni sono egualmente ammissibili, si fa osservare che la prima possibilità presupporrebbe – tenuto conto dei tempi della sessione di bilancio – l'entrata in vigore della nuova legge di contabilità ordinaria in tempi tali da permettere l'approntamento della nuova struttura della legge unificata perché questa sia presentata nel prossimo mese di ottobre. Andrebbero anche considerati gli eventuali riflessi dell'esercizio delle deleghe già menzionate di cui agli articoli 40 e 42, il cui termine per intanto è fissato al 31 dicembre p.v. e la cui traduzione in una nuova struttura del bilancio comporterà passaggi amministrativi presumibilmente di non scarso rilievo, il cui esito si avrà nel 2016. Per tali considerazioni complessive, la seconda interpretazione, che va nel senso di riferire la normativa alla sessione di bilancio per il 2017, sembra quella più realistica.

Quesito 2): contenuti e articolazione delle sezioni della legge di bilancio

Quanto alla seconda questione, relativa alla definizione dei contenuti e dell'articolazione di ciascuna delle due sezioni che, ai sensi del citato art. 15 della legge n. 243 del 2012, costituiscono il nuovo bilancio, essa risulta prospettata, dal programma dell'indagine, in riferimento tanto al tema generale della struttura delle due sezioni, quanto ad alcune tematiche particolari, riferite alla collocazione degli stanziamenti relativi alle cosiddette "politiche invariate" e alle tabelle attualmente allegate alla legge di stabilità, nonché alle modalità di rappresentazione delle variazioni apportate alla legislazione vigente.

Il complesso dei temi in esame è ampio e rilevante. Va ricordato preliminarmente che la legge n. 243 fissa, con l'art. 15, due sezioni per il futuro disegno di bilancio: la prima, contenente le disposizioni funzionali a realizzare gli obiettivi programmatici indicati nei documenti di programmazione economica e finanziaria e, la seconda, contenente le previsioni di entrata e di spesa formate sulla base della legislazione vigente. Per definire l'articolazione ed il contenuto delle due sezioni appare prioritaria, anche sotto il profilo sistematico, la questione della natura giuridica della nuova legge di bilancio unificata, essendo venuto meno il precedente terzo comma dell'art. 81 Cost. (che escludeva la possibilità di variazioni normative con il bilancio) e prevedendo oggi, la nuova formulazione dell'obbligo costituzionale di copertura di cui al terzo comma dell'art. 81 Cost., che tale obbligo sia previsto "per ogni legge" (e quindi – è da ritenere - anche per la legge di bilancio).

Va altresì tenuto presente che la legge n. 243, citata, è stata considerata legge rinforzata essendo stata approvata con la maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, in quanto, come dispone il suo art. 1, assolve alle funzioni previste dal nuovo sesto comma dell'art. 81 Cost., sia pure sulla base delle indicazioni del richiamato art. 5 della legge costituzionale n. 1 del 2012. Con l'art. 15 della legge n. 243 è stabilito il dettaglio del contenuto della legge di bilancio, fissando la suddetta distinzione tra le due sezioni, nei termini prima sinteticamente riportati: ciò induce a porre il problema ermeneutico circa la portata di tale proposizione, soprattutto rispetto alla nuova struttura dell'art. 81 Cost. per il versante qui considerato, ossia la soppressione della figura del bilancio come legge formale (o comunque funzionalmente limitata) e la sottoposizione anche della nuova legge di bilancio all'obbligo di copertura.

Se si considera coerente con tale nuova struttura dell'art. 81 Cost. la proposizione di due sezioni nella legge di bilancio unificata, di cui una a legislazione vigente e l'altra a legislazione variata, si può dunque interpretare il portato del nuovo assetto costituzionale nel senso che il Legislatore – ferma rimanendo l'espunzione dall'ordinamento della figura della legge formale (o comunque funzionalmente limitata) – abbia inteso comunque mantenere distinte due funzioni all'interno della futura legge di bilancio unificata, differenziando tra un'area funzionale attinente alla esplicitazione degli effetti a legislazione vigente e un'area d'intervento che implica una modifica della legislazione in essere.

A prescindere, dunque, da questioni di natura nominalistica, appare importante sottolineare come la riproposizione nell'ordinamento della distinzione tra legislazione vigente e legislazione variata sembra implicare, in termini abbastanza consequenziali, anche quella dell'attuale assetto di fondo che distingue, nella ripartizione della spesa, tra quota non rimodulabile e quota rimodulabile, a sua volta ripartita, in quest'ultimo caso, nei cd. "fattori legislativi" e nell'"adeguamento al fabbisogno" (art. 21, commi 5 e seguenti della legge n. 196 del 2009). Nelle linee di fondo, tale assunto conferma, dunque, una struttura ordinamentale in base alla quale la modifica dei parametri sottostanti alla spesa non rimodulabile è confinata all'area della legislazione variata, mentre tutta la restante funzione di rideterminazione degli stanziamenti è affidata alle possibilità d'intervento nell'area a legislazione vigente. Ciò consentirebbe di risolvere, sostanzialmente, la portata innovativa dell'art. 15 - proprio per la riproposizione della distinzione tra la legislazione vigente e quella variata - in una modifica della struttura e dell'ampiezza del veicolo normativo della decisione, modifica indispensabile una volta venuta meno, in base alla norma costituzionale, la figura del bilancio come legge formale (o comunque funzionalmente limitata).

Ciò premesso, in ordine al quesito prospettato (contenuto delle sezioni della legge unica di bilancio), la questione della formazione degli stanziamenti – nella seconda sezione – tenendo conto del parametro della legislazione vigente merita un chiarimento in riferimento al significato dei "parametri economici indicati nei documenti di programmazione finanziaria ed economica" di cui all'art. 15, comma 3. Se essi continuano a consistere nelle variabili macroeconomiche implicite nel quadro programmatico (es. tasso di inflazione, tasso di variazione del Pil e via dicendo), il

criterio della legislazione vigente rimane interpretato nei suoi termini fisiologici. Se ciò nonostante si intenda propendere, però, per una lettura espansiva del concetto di legislazione vigente, sì da poter rendere costruibile la seconda sezione anche tenendo conto del parametro delle cosiddette “politiche invariate”, appare necessario che quest’ultima componente sia resa assolutamente trasparente ed evidente nella prospettazione degli stanziamenti, sì da rendere ricostruibile la distinzione e la diversa derivazione dei due ambiti di stanziamenti (legislazione invariata e legislazione vigente). Non va dimenticato, comunque, che la misura della riconferma in futuro delle scelte di politica di bilancio adottate negli esercizi precedenti (tema attinente al criterio della legislazione invariata) è pur sempre legata a scelte discrezionali, almeno nel *quantum* (può essere questo il caso delle missioni internazionali, ad esempio), con la conseguenza che appare opportuna (al di là di profili di legittimità) la conferma di un’interpretazione tradizionale del criterio della legislazione vigente.

Quanto poi alla questione della collocazione delle tabelle attualmente in essere nella legge di stabilità, sembra ragionevole, anche in un’ottica di semplificazione, che la modulazione degli stanziamenti di bilancio rinviata dalle singole leggi sostanziali agli strumenti di cui alla sessione di bilancio (essenzialmente, modulazioni di spese permanenti e di spese pluriennali) possa essere trasferita dall’area riferita all’attuale legge di stabilità (di cui alla prima sezione della futura legge di bilancio) a quella riferita alla seconda sezione di tale ultima legge, relativa alla legislazione vigente. Ciò, non solo per dare un seguito alle conseguenze prima evidenziate circa l’evoluzione della legge di bilancio verso una natura sostanziale, ma anche per differenziare tra una prima sezione consistente in norme (ad eccezione dell’indicazione dei saldi complessivi) ed una seconda sezione consistente in stanziamenti di natura contabile. Si può peraltro anche decidere che, pur all’interno dell’ipotizzato trasferimento nella sezione seconda delle tabelle attualmente presenti nella legge di stabilità (corrispondente sostanzialmente alla futura prima sezione della legge di bilancio), tali modulazioni, anziché essere raffigurate in via autonoma (come tabelle), vengano in qualche modo riassorbite negli ordinari stanziamenti di bilancio. Le attuali tabelle, in una tale seconda accezione, perderebbero dunque la loro specificità e risulterebbero, nelle articolazioni di dettaglio, normali stanziamenti. E’ opportuno sottolineare però, in questo secondo scenario, ancora una volta, l’assoluta necessità di una evidenziazione che riconduca la modulazione dello

stanziamento (corrispondente alle attuali tabelle) alla *ratio* consistente nell'adempiere ad un dettato di una legge ordinaria dall'oggetto definito.

In materia di collocazione delle attuali tabelle, rimane da risolvere altresì il problema relativo a quelle corrispondenti ai Fondi speciali. Naturalmente, preliminare è la decisione se la figura del Fondo speciale debba o meno essere riproposta nel nuovo assetto della legge di contabilità ordinaria, quale prima forma di copertura dei futuri oneri legislativi. La questione è stata da lungo tempo dibattuta e militano a favore del mantenimento (ovvero della soppressione) dell'istituto rilevanti argomentazioni. Rimane, al riguardo, la necessità di riflettere sulla *ratio* di fondo dei Fondi speciali, che ha trovato una prima sistematica regolamentazione con la legge di contabilità n. 468 del 1978 proprio in relazione all'opportunità di una programmazione della futura decisione legislativa onerosa. Quanto dunque alla collocazione delle due tabelle attualmente in essere nella legge di stabilità e relative a tali Fondi, va rilevato che, ove si propenda per il mantenimento dell'istituto nell'ordinamento, sembrerebbe più appropriata - tenuto conto che si tratta della copertura di futuri oneri legislativi - una collocazione nella sezione prima, atteso il nesso con la variazione della legislazione in essere.

Circa, infine, l'aspetto legato alle modalità di rappresentazione, nella seconda sezione, delle variazioni apportate alla legislazione vigente con la prima sezione, la formulazione dell'art. 15, comma 3, sembra non tener del tutto conto delle difficoltà operative per l'attuazione del disposto normativo, soprattutto con il vincolo della contestualità. L'aggiornamento della seconda sezione, per tener conto della prima sezione (e delle relative modifiche), implica valutazioni che richiedono una ponderata riflessione, in quanto si tratta di "calare" in bilancio disposizioni normative anche complesse, come accade con le note di variazioni da presentare in Parlamento durante la sessione di bilancio. Il problema è in parte simile a quello che ha portato di fatto alla disapplicazione dell'art. 17, u.c., della legge n. 196 del 2009, in base al quale i provvedimenti di origine governativa indicano anche le missioni di spesa e i relativi programmi interessati. Si ritiene pertanto che l'indicazione di cui alla legge n. 243 (art. 15, comma 3), per l'aspetto qui in esame, non possa comportare una informazione, pur necessaria, contestuale alla definizione della prima sezione (e delle relative variazioni).

Quesito 3): il prospetto di copertura della legge di bilancio

In riferimento alla terza questione evidenziata dal programma dell'indagine conoscitiva, circa l'opportunità di predisporre un autonomo prospetto di copertura della legge di bilancio, ovvero escludere tale predisposizione, la Corte si è da tempo espressa nel senso di privilegiare la seconda opzione, intendendo dunque la copertura della legge di bilancio come rispetto del saldo programmatico. Essa ha sostenuto infatti che - tenendo conto dell'entrata in vigore, con il nuovo art. 81 Cost. (primo comma), del vincolo in termini di equilibrio strutturale e, con la legge n. 243 (articolo 14), del vincolo in termini anche nominali sulla sessione di bilancio nel senso della coerenza dei relativi risultati con gli obiettivi programmatici - possa essere considerato rispettato l'obbligo di copertura anche con un saldo nominale di segno negativo, se quest'ultimo è coerente con quegli obiettivi (naturalmente, il principio vale anche ove si dovessero determinare le condizioni e gli obblighi per un saldo netto da impiegare). Tale indirizzo trova riscontro nelle pronunzie in Parlamento circa la legittimità delle modalità con cui è risultato assolto il vigente obbligo di copertura degli oneri correnti della legge di stabilità.

Il richiamo a tale ultima circostanza può fornire l'occasione per ribadire quanto, anche per questo caso, già sostenuto dalla Corte, ossia che la mancata, esplicita previsione nella legge n. 243 dell'obbligo di copertura riferito ai soli oneri correnti vale a ritenere non più sussistente tale vincolo, peraltro assorbito in quello più ampio – già citato - della coerenza della legge di bilancio unificata con il quadro delle regole previste a livello sia eurounitario che interno, così come interpretato e rispettato dai documenti programmatici previamente approvati.

In sostanza, i punti da sottolineare in tema di copertura della legge di bilancio, si possono riassumere in: a) l'unico vincolo è quello del rispetto degli obiettivi derivanti dalla normativa eurounitaria, così come interpretata ed attuata in base ai documenti di programma e come viene statuito, d'altro canto, dall'art. 14 della legge n. 243; b) la legge di bilancio potrebbe pertanto anche presentare un saldo negativo, alle condizioni consentite; c) in riferimento alla futura prima sezione della legge di bilancio è da ritenere superato, anche in quanto non previsto dalla legge n. 243, il precedente vincolo in termini di copertura degli oneri correnti della legge di stabilità. Per il motivo legato al punto a), dunque, circa il fatto che l'unico vincolo della legge di bilancio è la sua

coerenza con i documenti programmatici, non sussistono gli estremi per un autonomo prospetto di copertura. D'altra parte, va notata la linea di continuità con l'ordinamento in vigore, essendo già previsto – sulla base della legge di contabilità attualmente vigente - il vincolo di coerenza tra la sessione di bilancio e i relativi strumenti legislativi, da un lato, e gli obiettivi programmatici previamente approvati, dall'altro (art. 11, comma 7, della legge n. 196 del 2009).

L'argomento della copertura della legge di bilancio consente di ritenere assolutamente da confermare la richiesta – più volte esplicitata dalla Corte – di una relazione tecnica riferita ai criteri di costruzione della seconda sezione (legislazione vigente), nonostante la formulazione dell'art. 15, comma 7, della legge n. 243, che si riferisce solo alla prima sezione (legislazione variata). La comprensione delle determinanti assunte per la elaborazione della legislazione vigente appare di particolare rilievo ai fini della individuazione della base – e della relativa attendibilità - su cui si innestano le manovre normative modificative dell'ordinamento.

Quesito 4): la flessibilità

Quanto al quarto quesito, riferito all'individuazione dei limiti e dei margini di flessibilità applicabili sia in sede di formazione che in sede di gestione del bilancio, si rileva preliminarmente che si tratta di una problematica che si pone in stretta connessione con il tema (già esplicitato per altri versi) della natura di legge sostanziale del bilancio e con le modalità con cui andranno ad essere attuate le deleghe già richiamate di cui agli artt. 40 e 42 della legge di contabilità in vigore n. 196 del 2009 (e di conseguenza del tipo di bilancio che si andrà a consolidare, in riferimento alla seconda sezione, da costruire tendo conto del criterio della legislazione vigente).

Attualmente la situazione è caratterizzata da una normativa di base, che è quella dettata dalla citata legge di contabilità n. 196, nonché da una serie di norme che hanno, sia pur temporaneamente, modificato per aspetti non secondari la normativa-quadro. A fondamento della disciplina della legge di contabilità sussiste, per quanto riguarda la competenza finanziaria, la citata ripartizione della spesa tra rimodulabile e non rimodulabile, con la conseguenza che le variazioni di stanziamenti comportanti

modifiche di parametri sottostanti alla spesa non rimodulabile avvengono con la legge di stabilità (ovvero con legge ordinaria), mentre le variazioni riferite alla spesa rimodulabile avvengono con la legge di bilancio con riferimento ai cd. "fattori legislativi" e, in via amministrativa, all'adeguamento al fabbisogno. A questa impostazione di fondo si aggiunge, come rilevato, una legislazione "emergenziale" che (sia pur temporaneamente, quindi) ha ampliato la flessibilità qui considerata nei suoi tratti di sistema e ha introdotto una serie di facoltà, in termini di rimodulazione con la legge di bilancio anche tra diverse missioni di ciascuno stato di previsione, con riferimento alle spese rimodulabili e alle spese pluriennali, al determinarsi di certe ipotesi. Nella fase della gestione inoltre è prevista, sempre in via temporanea, anche la variabilità amministrativa di tutte le spese, con il vincolo della destinazione alla *spending review*, e, per finalità particolari, nell'ambito degli stanziamenti relativi alle categorie riguardanti i consumi intermedi e gli investimenti fissi lordi.

In termini di cassa, sia pure sempre in via temporanea, l'attuale flessibilità nella fase della gestione è estremamente ampia (con eccezione dei pagamenti effettuati mediante l'emissione di ruoli di spesa fissa), all'interno del singolo stato di previsione, senza neanche il vincolo dell'impossibilità di utilizzare per finalità correnti stanziamenti in conto capitale, che invece sussiste in linea generale per le variazioni di competenza.

Di fronte ad un tale quadro di sovrapposizione tra diversi livelli normativi, è evidente che a regime la nuova legge di contabilità è chiamata a riassorbire tali eccezioni ed ordinamenti particolari, individuando un assetto conforme e coerente con la distinzione di base tra legislazione vigente e legislazione variata. Ciò implica l'esigenza di tener fermo l'orientamento di fondo per cui la spesa non rimodulabile può essere modificata, nei suoi parametri di supporto, modificando la legislazione di base, mentre quella rimodulabile utilizzando l'area della legislazione vigente.

Come già accennato, è altresì evidente che l'attuazione delle citate deleghe di cui agli artt. 40 e 42 della legge n. 196 dovrebbe conseguentemente avere un impatto sulla flessibilità, tanto di competenza quanto di cassa. Saranno da valutare, per esempio, gli effetti dell'introduzione, quale componente del programma e unità elementare del bilancio, del criterio dell'azione, previsto alla lettera e) del comma 2 dell'art. 40, che potrebbe anche includere un processo di razionalizzazione delle autorizzazioni legislative interessate, nella direzione di una diversa modalità di rappresentazione e di

un loro (eventuale) accorpamento (problema, questo, ancor più delicato), naturalmente fatte sempre salve le indispensabili esigenze di trasparenza. E' altresì da valutare la misura nella quale la nuova unità contabilmente rilevante costituita dall'azione si tradurrà in termini di flessibilità gestionale, così come quali riflessi avranno sotto quest'ultimo versante il riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa. Quest'ultima, in particolare, implicherà la revisione della disciplina delle fasi dell'entrata e della spesa, di quella della perenzione amministrativa e di quella del raccordo tra gestione del bilancio e gestione della tesoreria. Si tratta di processi di revisione la cui concreta applicazione dovrà essere necessariamente graduale, per consentire il relativo assorbimento a livello gestionale e l'adeguamento delle procedure di controllo.

La Corte ha da tempo e in più occasioni sottolineato l'assoluta esigenza di dar corso alle (reiterate) previsioni normative che dispongono la soppressione delle contabilità speciali e il riversamento delle giacenze – e della relativa gestione – all'interno del bilancio dello Stato. Ciò, non solo per tener conto del principio di universalità del bilancio, che pure è riconosciuto dalla legge di contabilità come attuativo dell'art. 81 Cost. (art. 24 della legge n. 196 del 2009), ma per evitare fenomeni elusivi nella gestione delle risorse pubbliche, con riflessi negativi sulla trasparenza e sull'efficacia dei necessari controlli. E', d'altra parte, la stessa legge rinforzata n. 243 a demandare ad apposita legge la disciplina del riafflusso in bilancio (all'art. 15, comma 8) delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria.

Se, dunque, occorrerà attendere l'esercizio delle deleghe in questione per disporre di un quadro complessivo circa la flessibilità che si andrà a delineare, per intanto non si può che ribadire che tale flessibilità dovrà tener conto di una serie di parametri e di vincoli impliciti nella distinzione tra legislazione vigente e legislazione variata, nel rispetto della massima trasparenza in ordine al rapporto tra variazione, gestione e risultato, alla luce dell'*input* legislativo originario e della circostanza – già ricordata – della riproposizione, con la legge n. 243, del programma come unità di voto parlamentare.

E' questo il quadro di fondo alla cui stregua valutare eventuali prospettive di ampliamento dell'attuale ambito applicativo della flessibilità – a livello legislativo - nel

senso di istituzionalizzare le rimodulazioni, ora previste in via provvisoria, tra missioni e tra spese rimodulabili e non rimodulabili. Ciò, sempre nel rispetto delle esigenze di trasparenza e ricostruibilità, nonché della *ratio* di base dell'ordinamento legislativo in vigore, in special modo in riferimento alla spesa non rimodulabile, tenuto conto della formalizzazione del criterio della legislazione vigente: non appare, quindi, possibile modificare i parametri degli oneri inderogabili attraverso l'area della legislazione vigente (né ovviamente risolvere in tale sede problemi di copertura finanziaria).

Analoghe considerazioni valgono per quanto concerne la fase della gestione sotto il delicato profilo dell'eventuale ampliamento delle variazioni compensative, all'interno del programma, tale da estendersi, dall'odierno ambito dell'adeguamento al fabbisogno, alle spese classificate come oneri inderogabili. Una particolare riflessione è da compiersi in riferimento alla possibilità – sulla quale la Corte esprime perplessità – di consentire all'Amministrazione di adottare variazioni di bilancio ripartendo Fondi di grandi dimensioni e a conformazione indistinta, tra i quali eventualmente annoverare anche gli attuali Fondi di riserva accorpati.

In definitiva, il tema della flessibilità è tra i più delicati, con riflessi sui principi generali della contabilità pubblica, sicché il punto di equilibrio da trovare dovrebbe tener conto anche di temi più ampi, come l'assetto dei rapporti tra i poteri dello Stato e le stesse possibilità concrete di esercizio dei controlli normativamente previsti.

Quesito 5): la legge di assestamento

Il quinto quesito si riferisce alla definizione dei contenuti e dei limiti della legge di assestamento, con particolare riguardo alla possibilità di operare con tale legge le medesime modifiche alla legislazione vigente consentite dalla legge di bilancio. Al riguardo, occorre premettere che l'art. 15, comma 9, della legge n. 243 ripropone un'impostazione che si riferisce al criterio della legislazione vigente, con la conseguenza che rimane la condizione del carattere compensativo delle variazioni apportabili con la legge di assestamento, anche tra programmi, alle condizioni e nei limiti previsti dalla legge dello Stato. Poiché il comma 5, ultimo periodo, del medesimo articolo 15 conferma il programma come unità elementare di voto parlamentare, la

legge n. 243 appare coerente, nel definire le potenzialità della legge di assestamento, con la descritta riproposizione, a livello di bilancio unificato, di una esplicita sezione a legislazione vigente. Trova conferma dunque, a larghe linee, l'attuale vincolo della compensatività tra programmi cui soggiace la legge di assestamento e che è già previsto dall'art. 33, comma 3, della legge di contabilità in vigore n. 196 del 2009, in riferimento alla componente di cui ai richiamati "fattori legislativi", ferme restando le altre funzioni della legge di assestamento tipiche di tale strumento, come individuate dall'ordinamento. Le condizioni e i limiti entro cui saranno possibili tali variazioni compensative tra dotazioni finanziarie con il disegno di legge di assestamento dovranno anche riguardare il divieto di utilizzare mezzi di parte capitale per finanziare oneri correnti.

Quesito 6): i tempi di presentazione dei documenti programmatici e legislativi di sessione

In riferimento alla sesta questione - concernente la possibilità di anticipare i termini di presentazione della Nota di aggiornamento del DEF e della manovra di finanza pubblica, in modo da consentire all'Ufficio parlamentare di bilancio di acquisire, in tempi congrui, le informazioni di dettaglio sulla finanza pubblica, ai fini della verifica del quadro macroeconomico programmatico contenuto nel documento programmatico di bilancio - si tratta di un complesso di temi che presenta diversi aspetti. La materia in linea generale è stata regolata di recente dal d.lgs. n. 54 del 2014, che, attraverso modifiche testuali della legge di contabilità, ha fissato alcuni principi relativi alle modalità con cui viene effettuato il confronto tra le previsioni del Governo e le valutazioni dell'Ufficio Parlamentare di Bilancio (UPB) e ha inoltre stabilito che, qualora i risultati di tali valutazioni evidenzino un errore significativo rispetto alle risultanze di consuntivo, tale da ripercuotersi sulle previsioni macroeconomiche per almeno quattro anni consecutivi, il Governo trasmette una relazione al Parlamento nella quale dovrà indicare le ragioni dello scostamento, nonché le eventuali azioni che intende intraprendere.

Al riguardo, si ritiene che i vincoli da rispettare nella eventuale rimodulazione dei termini di presentazione dei documenti programmatici e di quello di settembre in particolare, attengono ad almeno tre esigenze: a) la piena disponibilità di tutto l'apparato informativo di natura statistica, che costituisce il naturale ed indispensabile presupposto per la elaborazione di documenti aggiornati avuto riguardo all'evoluzione delle variabili di riferimento; b) la disponibilità, comunque, per il Parlamento di un arco di tempo sufficiente per l'approvazione del documento programmatico presentato dal Governo, attraverso le eventuali indagini conoscitive e gli approfondimenti del dibattito che fossero ritenuti elemento essenziale per una decisione meditata; c) l'esplicitazione di tutte le premesse metodologiche e delle ipotesi sottostanti ai quadri, tendenziali e programmatici, oggetto della decisione del Governo, così come verificata dall'Ufficio parlamentare di bilancio ed approvata dal Parlamento.

Quesito 7): altre questioni ordinamentali

1) la funzione della prima sezione della legge di bilancio unificata

Per quanto riguarda alcuni punti ulteriori nell'ambito della revisione della legge ordinaria di contabilità, come si richiama nel punto settimo del programma, una prima considerazione riguarda il profilo della funzione che può svolgere la sezione prima della legge di bilancio unificata (area delle variazioni normative), ossia se essa possa fungere da elemento di stimolo dell'economia. La puntualizzazione trae necessità dal fatto che attualmente, a fronte di una previsione da parte della legge di contabilità n. 196 nel senso di un effetto restrittivo della legge di stabilità, il relativo utilizzo (nelle ultime due sessioni, per esempio) in senso espansivo ha fatto porre il problema del rispetto della legge di contabilità. Tale problema è stato risolto tenendo conto del nuovo quadro ordinamentale di riferimento che, in accordo con gli obiettivi programmatici, consente che con tale strumento (legge di stabilità) venga attuata una politica di peggioramento dei saldi tendenziali, al verificarsi di determinate condizioni (peggioramento del ciclo, eventi eccezionali, clausole di riforme strutturali e via dicendo).

Tale evoluzione della cornice istituzionale comunitaria ed interna, a livello sia costituzionale che di legge rinforzata, ha posto le basi, dunque, perché la legge di

stabilità possa peggiorare, a determinate condizioni, i saldi tendenziali, come in effetti è avvenuto. E', pertanto, radicalmente diverso il quadro di fondo entro cui si colloca ora tale strumento, quadro profondamente modificato rispetto a quello del 2009, quando la legge di stabilità venne ridisegnata proprio perdendo quel ruolo di stimolo allo sviluppo quale era stato ad essa conferito in precedenza, con il risultato che a tale veicolo normativo era assegnato il compito, dunque, di riduzione dei saldi.

L'eventuale questione del segno della sezione prima della legge di bilancio unificata è da ritenere, pertanto, risolta alla luce della duplice circostanza, da un lato, dell'unicità del vincolo di coerenza con gli obiettivi programmatici fissati negli appositi documenti e, dall'altro, dell'unificazione delle varie componenti della manovra, sul piano normativo, costituita dalla legge di bilancio sostanziale.

2) il problema del rispetto dei limiti di contenuto della prima sezione della legge unificata di bilancio

Sotto un'altra angolazione, in riferimento al tema del rispetto dei contenuti di dettaglio assegnati alla legge di stabilità dalla legge di contabilità, la accentuata – e reiterata – eterogeneità delle norme presenti in tale tipo di provvedimento di sessione continua a rappresentare un'anomalia sul piano istituzionale, come già segnalato negli anni più recenti. Nonostante i consueti stralci iniziali dal disegno di legge presentato dal Governo, così come operati nelle competenti sedi parlamentari, il testo poi approvato finisce per contenere un numero consistente di norme prive di effetti finanziari o recanti interventi microsettoriali e localistici e quindi di dubbia coerenza con i divieti di contenuto così come fissati.

Il problema merita di essere affrontato in questa sede, in quanto la citata legge n. 243 (art. 15, comma 2, ultimo periodo) ha sostanzialmente confermato, per la futura legge di bilancio unificata (prima sezione), il quadro dei divieti contenutistici attualmente previsti per la legge di stabilità. La Corte ha già avuto modo di sottolineare al riguardo che tale trasposizione è avvenuta forse in maniera tralaticia, senza considerare il ruolo rafforzato della legge n. 243, ora parametro interposto in ordine all'attuazione di norme costituzionali, almeno per la parte in cui essa dà attuazione ad un espresso richiamo contenuto dell'art. 81 Cost., sesto comma, quale è il caso in esame (contenuto della legge di bilancio).

La riproposizione in altre parole, ad opera della legge n. 243 (di rango rafforzato), del vincolo contenutistico per la futura prima sezione della legge unificata di bilancio potrebbe comportare il problema delle conseguenze della violazione di tale vincolo sotto il profilo della relativa giustiziabilità, anche di ordine costituzionale. La questione potrebbe porsi, dunque, in termini ancor più delicati in futuro, tenuto conto che per il passato si riscontra la presenza regolare di norme la cui collocazione nella legge di stabilità presenta profili di incoerenza rispetto al vincolo contenutistico contemplato dalla attuale legge di contabilità n. 196, che però rimane una legge ordinaria.

3) la regolamentazione del Documento programmatico di bilancio

Va notato che la nuova legge di contabilità dovrebbe anche considerare le figure e gli istituti che, su *input* comunitario, si stanno evidenziando negli ordinamenti dei singoli Paesi. Una menzione particolare va qui compiuta per il nuovo documento che ogni Stato deve presentare ai sensi del Regolamento (UE) n. 473 del 2013, compreso nel cosiddetto “*two-pack*”. Il Regolamento, che rafforza il monitoraggio delle politiche di bilancio nell'area euro al fine di garantire la piena coerenza dei bilanci nazionali con gli indirizzi di politica economica contenuti nel Patto di stabilità e crescita, prevede, in particolare, che gli Stati membri trasmettano alla Commissione europea e all'Eurogruppo, entro il 15 ottobre, un Documento programmatico di bilancio tale da illustrare le previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica a politiche invariate, nonché il quadro programmatico della politica di bilancio delle amministrazioni pubbliche e dei relativi sottosettori. Su tale documento la Commissione europea esprime poi il proprio parere.

Detto elaborato non risulta previsto dalla legge di contabilità in vigore, il cui aggiornamento dovrebbe pertanto prendere atto della novità istituzionale, nel catalogare i documenti che il Governo è chiamato a produrre in materia di finanza pubblica. Non risultano, peraltro, normati, al momento, gli eventuali aspetti procedurali circa il seguito da prevedere in caso di rilievi in sede comunitaria, ossia se la questione debba essere risolta nell'ambito della discrezionalità della decisione politica oppure sia opportuno regolamentare la materia creando o meno degli obblighi di conformarsi (tra l'altro, sotto quest'ultimo versante, si ricorda che i tempi di valutazione in ambito europeo coincidono con quelli della sessione di bilancio). Sul piano dei contenuti, infine, si

potrebbe valutare il rapporto che passa tra tale Documento e la stessa Nota di aggiornamento al DEF, tenuto conto della funzione molto simile che essi svolgono (a parte la differenza di destinatario) e la contiguità dei relativi tempi di presentazione.

4) altre questioni che possono essere oggetto di regolamentazione

Un ulteriore tema che può essere affrontato è quello – già ribadito dalla Corte – del rafforzamento dell'art. 19 della medesima legge n. 196, per elevare a norma attuativa degli artt. 81 e 97 Cost. anche le disposizioni – ovvero la veste formale del principio in esse contenuto - che consentono di ricorrere ai bilanci futuri per la copertura di leggi regionali onerose di carattere continuativo, se non si tratta di spese obbligatorie: è il caso in particolare dell'art. 38 del d.lgs. n. 118 del 2011 (come sostituito dal d.lgs. n. 126 del 2014), che, pur rappresentando un significativo miglioramento rispetto alla situazione previgente, deve essere letto, infatti, all'interno del quadro costituzionale complessivo.

Sempre in linea generale si sottopone l'opportunità di integrare l'art. 24 dell'attuale legge di contabilità n. 196 nel senso di far riferimento ai numerosi principi previsti dai citati d.lgs. n. 118 del 2011 e n. 126 del 2014 (in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli Enti territoriali) per quanto concerne i criteri di fondo cui è ispirata la gestione delle pubbliche finanze, con riguardo ai noti ed essenziali criteri di affidabilità, veridicità, chiarezza, congruità e pubblicità, ciascuno dei quali comporta delle profonde implicazioni.

5) punti specifici del quesito

Venendo ora, nello specifico, ad alcuni temi evocati nel programma dell'indagine conoscitiva, nell'ambito delle criticità emerse nel corso della attuazione della vigente legge di contabilità si fa riferimento, nel programma, ad esempio, a temi riguardanti le clausole di salvaguardia e di invarianza finanziaria, alla copertura dei provvedimenti recanti deleghe legislative e ai contenuti delle relazioni tecniche. Naturalmente, l'arco delle questioni è estremamente ampio.

a) le Relazioni tecniche

La Corte ha dato di recente positivamente atto dell'imponente sforzo in corso, da parte del Governo, per migliorare e rendere tempestiva la messa a disposizione delle Relazioni tecniche. Ma l'importanza cruciale che tale documento sempre di più svolge richiede che vengano individuati i correttivi più idonei perché le Amministrazioni interessate siano maggiormente coinvolte nel relativo procedimento di elaborazione, sì da meglio consentire al Ministero dell'economia e della finanze di svolgere l'indispensabile funzione di verifica di tali elaborati, ai fini della successiva presentazione in Parlamento. Appare superfluo ricordare che, soprattutto alla luce della nuova connessione tra assolvimento ottimale dell'obbligo di copertura e raggiungimento dell'obiettivo di equilibrio di bilancio, è di particolare rilievo l'esigenza di una quantificazione degli oneri la più affidabile possibile.

La formulazione delle leggi onerose esige poi, possibilmente, il riferimento, a dimostrazione della sussistenza delle coperture, alle diverse tipologie di saldi di bilancio fissati come obiettivi in Costituzione, ivi inclusi quelli di ordine "strutturale"; sicché per tutte le leggi, e non solo per quelle più rilevanti sul piano quantitativo, la Corte ribadisce l'opportunità della rappresentazione dell'impatto complessivo della singola previsione normativa non solo sui vari saldi nominali, ma anche – eventualmente e, quindi, pur tenendo conto delle note difficoltà tecniche al riguardo - sul saldo strutturale.

b) le coperture "a debito"

Altro tema da definire a livello di legge ordinamentale di contabilità, secondo quanto già segnalato dalla Corte, è quello delle cd. coperture "a debito", che si sono verificate a partire dal 2013 ed in ordine alle quali il Legislatore è chiamato a compiere un'opera di razionalizzazione e di sistemazione delle varie ipotesi consentite, tenuto conto del fatto che l'ordinamento in vigore consente la possibilità di uno scostamento del saldo strutturale dall'obiettivo programmatico (e quindi del ricorso all'indebitamento) nell'alveo della fattispecie costituita dall'evento eccezionale, che comprende sia i periodi di grave recessione economica sia gli eventi straordinari al di fuori del controllo dello Stato. In tale quadro dovrebbero trovare una sistemazione anche le fattispecie, ugualmente già verificatesi, di coperture di provvedimenti

legislativi ordinari che utilizzino margini di intervento ricavati all'interno della differenza tra andamenti tendenziali ed obiettivi programmatici.

c) il tema delle coperture anche in termini strutturali

La ricordata coesistenza del vincolo in termini di equilibrio strutturale di cui al primo comma degli artt. 81 e 97 Cost. con quello, più tradizionale, di cui al terzo comma del citato art. 81, pone anche il problema – già rilevato dalla Corte - se il regime delle coperture finanziarie delle leggi possa essere espresso, in futuro, solo in termini nominali (come si desume dal richiamato terzo comma), ovvero anche in termini strutturali: tra i due sistemi potrebbero esservi infatti delle discrasie, con la conseguenza che una identica norma potrebbe soddisfare il primo vincolo (in termini nominali), ma non necessariamente il secondo (in termini strutturali), come dimostra il caso delle partite cd. *one-off*, incluse nei saldi nominali ma escluse, almeno in linea di principio, da quelli strutturali.

d) le conseguenze della regola sulla spesa sul regime delle coperture

L'introduzione nell'ordinamento della cd. "regola sulla spesa" pone la questione, già segnalata dalla Corte, circa l'esclusione o meno dell'agibilità di coperture infrannuali di nuove o maggiori spese con mezzi diversi dalle minori spese, laddove la predetta regola sulla spesa determini un limite da intendersi come non valicabile una volta fissato nei vincoli programmatici.

e) la necessità della clausola di salvaguardia anche in riferimento alle minori entrate

In presenza di norme onerose consistenti in minori entrate, la Corte ribadisce la necessità dell'inserimento di una clausola di salvaguardia, pur dovendosi tener conto, in qualche caso, di necessari sfasamenti di esercizio, verificandosi, per le minori entrate, solo a consuntivo la eventuale differenza tra oneri e coperture.

f) le clausole di neutralità finanziaria

La Corte sottolinea l'essenzialità di una costruzione attendibile delle clausole di neutralità. Infatti, l'eventuale discrasia tra la portata della singola norma (o dell'intero provvedimento) e tali clausole può determinare il rischio del prodursi di condizioni per una sostanziale disapplicazione, parziale o totale, della normativa interessata, con pregiudizio nei confronti dei principi dell'attendibilità e della veridicità delle scritture contabili. Inoltre, sempre in riferimento all'attendibilità delle clausole di neutralità, occorre rimarcare come sia elevato, a meno di costanti recuperi di produttività, il rischio, nelle more dell'avvio dell'attuazione della normativa in questione, dell'insorgenza di un fabbisogno di risorse aggiuntive da soddisfare con mezzi ordinari di bilancio, se tali clausole presentano margini di incertezza.

g) i c.d. "effetti indiretti"

L'esigenza del rispetto del principio contabile della trasparenza e soprattutto della eguale certezza tra oneri e coperture non può che indurre la Corte a ribadire l'esigenza di disciplinare i limiti e le condizioni a cui è consentita l'adozione di modelli dinamici di copertura e in particolare l'assunzione dei cd. "effetti indiretti". Soprattutto per l'incertezza dei relativi effetti, infatti, si determina generalmente l'attivazione delle clausole di salvaguardia, che a loro volta subiscono ulteriori modifiche legislative *ex post* e spesso contengono ulteriori clausole di salvaguardia.

h) l'utilizzo degli stanziamenti di Fondo speciale di parte corrente per la copertura di oneri permanenti

In caso di riconferma dell'istituto del Fondo speciale, la Corte conferma la necessità di un divieto, in linea generale, di un suo utilizzo per la copertura di oneri permanenti, per evitare un irrigidimento delle poste di bilancio, il che – a parità di condizioni – pone le premesse per una difficoltà aggiuntiva in ordine all'agibilità di manovre future che si basino in gran parte sulla riduzione della spesa.

i) i decreti legislativi

In merito alla copertura delle leggi delega e dei conseguenti decreti legislativi, l'esperienza in atto non sembra evidenziare problematicità di rilievo, risultando rispettato il vincolo della previa o contestuale entrata in vigore delle norme comportanti le coperture rispetto a quelle di carattere oneroso, naturalmente sempre senza considerare i problemi rilevati in ordine alla elaborazione di sostenibili ed affidabili quantificazioni degli oneri e delle relative coperture finanziarie.