

ALLEGATO

Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio.**DOCUMENTO CONCLUSIVO APPROVATO***Premessa.*

Il processo di riforma dell'ordinamento contabile, avviato dopo la riforma della *governance* della finanza pubblica a livello europeo con la legge costituzionale n. 1 del 2012 – che ha introdotto nella Carta costituzionale il principio del pareggio di bilancio – e proseguito con la legge rinforzata n. 243 del 2012, necessita di essere portato al più presto a compimento attraverso l'introduzione di modifiche e integrazioni alla legge di contabilità e finanza pubblica.

La vigente legge di contabilità, infatti, sebbene già più volte modificata nel corso del tempo, riflette ancora un impianto di base – di origine costituzionale – che risale ad un'epoca anteriore al verificarsi dell'avvio del citato processo di riforma.

Del resto, una delle più importanti novità introdotte dalla legge n. 243 del 2012, ossia quella riguardante l'unificazione in un unico documento – la legge di bilancio – dei contenuti della legge di bilancio e della legge di stabilità, non risulta immediatamente applicabile, ma richiede, come stabilito dall'articolo 15, comma 10, della medesima legge n. 243, che sia una legge dello Stato a disciplinarne le modalità di attuazione.

L'ampiezza e l'importanza delle modifiche al contenuto del bilancio dello Stato comportano infatti la necessità di rivedere in maniera sostanziale sia la legislazione ordinaria sia i regolamenti parlamentari che stabiliscono le procedure e le modalità di votazione da seguire nel corso della sessione di bilancio.

Si tratta quindi di novità ricche di implicazioni, in primo luogo, dal punto di vista della copertura della manovra di finanza pubblica, giacché l'articolo 14 della legge n. 243 del 2012, sotto tale profilo, sembra riconoscere carattere di specialità alla legge di bilancio; in secondo luogo, dal punto di vista della flessibilità delle poste di bilancio, atteso che il riconoscimento della natura non meramente formale della legge di bilancio, che deriva dalla predetta unificazione, potrebbe aprire lo spazio all'utilizzo di nuovi margini di flessibilità sia al momento della predisposizione del disegno di legge di bilancio sia nel corso della gestione; in terzo luogo, dal punto di vista della natura della legge di assestamento, che potrebbe essere ritenuta assimilabile a quella della legge di bilancio, posto che con il disegno di legge di assestamento possono essere adottate variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie, anche relative ad unità di voto diverse, alle condizioni e nei limiti previsti con legge dello Stato.

A ciò si aggiunga che la citata revisione del processo di *governance* europea – che prevede, tra l'altro, l'invio all'Unione europea del documento programmatico di bilancio entro il 15 ottobre di ciascun anno – suggerisce modifiche dei termini, previsti a legislazione vigente, di presentazione alle Camere dei principali documenti di programmazione e di bilancio, anche ai fini della validazione, in tempi congrui, del quadro macroeconomico programmatico contenuto nel citato documento da parte dell'Ufficio parlamentare di bilancio.

Non va peraltro trascurato che, nel corso dei primi anni di applicazione della legge di contabilità e finanza pubblica di cui alla legge n. 196 del 2009, sono emerse alcune criticità, ancorché non direttamente collegabili al processo di riforma in atto. Si pensi, ad esempio, all'introduzione delle clausole di salvaguardia e di invarianza finanziaria, alla copertura dei provvedimenti recanti deleghe legislative nonché ai contenuti delle relazioni tecniche riferiti a provvedimenti recanti nuovi o maggiori oneri.

Si consideri che l'individuazione delle citate modifiche e integrazioni legislative deve essere effettuata con estrema cautela, giacché queste ultime dovrebbero essere introdotte in un arco di tempo che, in tutto o in parte, si sovrappone ai tempi ancora necessari all'attuazione di alcune deleghe legislative ancora in atto conferite dalla legge di contabilità e finanza pubblica. Si tratta, in particolare, della delega per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, della delega per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa nonché di quella relativa alla realizzazione di un testo unico delle disposizioni in materia di contabilità di Stato nonché in materia di tesoreria.

In questo quadro, al fine di mettere in luce quali siano gli interventi normativi da adottare, le Commissioni bilancio di Camera e Senato hanno svolto congiuntamente un'apposita indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio. In particolare gli obiettivi dell'indagine sono stati i seguenti:

1) individuare il termine di effettiva applicazione della nuova disciplina sul contenuto della legge di bilancio, alla luce delle disposizioni della legge n. 243 del 2012;

2) definire i contenuti e l'articolazione di ciascuna delle due sezioni che, ai sensi dell'articolo 15 della legge n. 243 del 2012, costituiscono il nuovo bilancio, con particolare riguardo 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;

3) valutare l'opportunità di predisporre un autonomo prospetto di copertura della legge di bilancio, ovvero escludere tale predisposizione intendendo la copertura della legge di bilancio come rispetto del saldo programmatico, in coerenza con i vincoli che derivano dalla Costituzione;

4) individuare i limiti e i margini di flessibilità applicabili sia in sede di formazione sia in sede di gestione del bilancio, anche alla luce

degli esiti delle più recenti novità introdotte temporaneamente a legislazione vigente;

5) definire i contenuti e i limiti della legge di assestamento, con particolare riguardo alla possibilità di operare con tale legge le medesime modifiche alla legislazione vigente consentite alla legge di bilancio;

6) 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 validazione del quadro macroeconomico programmatico contenuto nel Documento programmatico di bilancio;

7) valutare l'opportunità di introdurre ulteriori correzioni alla legge di contabilità e finanza pubblica di cui alla legge n. 196 del 2009, alla luce delle criticità emerse nel corso della sua attuazione, come ad esempio quelle inerenti all'introduzione delle clausole di salvaguardia e di invarianza finanziaria, alla copertura dei provvedimenti recanti deleghe legislative e ai contenuti delle relazioni tecniche riferiti a provvedimenti recanti nuovi o maggiori oneri.

Nell'ambito dell'indagine conoscitiva, sono stati auditi rappresentanti della Corte dei conti, il Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio, rappresentanti dell'ISTAT, il Ragioniere generale dello Stato e il Ministro dell'economia e delle finanze.

Introduzione.

Nel presente documento sono illustrati i principali elementi di valutazione emersi nel corso dell'indagine conoscitiva, nonché gli ulteriori spunti di riflessione derivanti dall'attività svolta dalle Commissioni dall'inizio della legislatura, raggruppati nelle seguenti aree tematiche:

1) l'unificazione dei disegni di legge di bilancio e di stabilità e le connesse implicazioni sotto il profilo della copertura finanziaria del nuovo disegno di legge di bilancio;

2) il ciclo della programmazione finanziaria e il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato;

3) il rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa;

4) i limiti e i margini di flessibilità sia in sede di formazione sia in sede di gestione del bilancio;

5) la copertura finanziaria delle leggi di spesa e le clausole di salvaguardia finanziaria.

Nella parte finale del documento saranno invece evidenziate in forma sintetica le conclusioni cui si è giunti sulla base dei predetti elementi di valutazione e spunti di riflessione.

1. L'unificazione dei disegni di legge di bilancio e di stabilità e le connesse implicazioni sotto il profilo della copertura finanziaria del nuovo disegno di legge di bilancio.

La mancata riproposizione nel nuovo testo dell'articolo 81 della Costituzione della disposizione secondo la quale «*con la legge di bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese*» ha sancito il passaggio da una concezione formale ad una concezione sostanziale della legge di bilancio.

Si tratta di una svolta importantissima che consentirà, nel prossimo futuro, di passare dal tradizionale schema normativo di finanza pubblica fondato sulla predisposizione di due distinti provvedimenti – la legge di bilancio e la legge di stabilità – ad uno schema del tutto inedito che vedrà la presentazione di un unico provvedimento – la legge di bilancio – che, oltre alle poste contabili, potrà anche contenere disposizioni che integrano o modificano la legislazione di entrata o di spesa, incorporando in tal modo gli attuali contenuti della legge di stabilità.

L'integrazione in un unico provvedimento dei contenuti dei disegni di legge di bilancio e di stabilità consentirà di incentrare la decisione di bilancio sull'insieme delle entrate e delle spese pubbliche, anziché sulla loro variazione al margine, come avviene attualmente, portando al centro del dibattito parlamentare le priorità dell'intervento pubblico, considerato nella sua interezza.

In questo quadro, l'articolo 15 della legge n. 243 del 2012 definisce gli elementi essenziali che dovranno caratterizzare il contenuto della legge di bilancio, rinviando le relative modalità di attuazione ad una successiva legge dello Stato.

1.2. L'applicazione della nuova disciplina sul contenuto della legge di bilancio.

L'articolo 21, comma 3, della legge n. 243 del 2012 dispone, tra l'altro, che l'articolo 15, concernente il contenuto della legge di bilancio, si applica a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Il termine per l'applicazione della nuova disciplina non appare del tutto chiaro, giacché esso può essere riferito sia alla legge di bilancio, che entrerà in vigore il 1° gennaio 2016, sia alla legge di bilancio che sarà approvata nel 2016 e che entrerà in vigore nel 2017.

Fermo restando che, sul piano formale, entrambe le interpretazioni sono egualmente ammissibili, la seconda sembra quella più realistica, giacché la prima presupporrebbe che la nuova disciplina sul contenuto della legge di bilancio fosse già entrata in vigore, perché solo in tal caso sarebbe possibile la presentazione del disegno di legge bilancio 2016 secondo la nuova struttura (1).

(1) Si veda al riguardo l'audizione dei rappresentanti della Corte dei conti del 30 giugno 2015.

1.3. L'applicazione della nuova disciplina sul pareggio di bilancio degli enti territoriali.

Un problema identico a quello appena evidenziato si pone anche per l'applicazione delle disposizioni sull'equilibrio di bilancio delle regioni e degli enti locali, nonché sul concorso degli stessi alla sostenibilità del debito pubblico, contenute al Capo IV della legge n. 243 del 2012.

Infatti, per entrambe le tipologie di disposizioni, a differenza di tutte le altre contenute nella citata legge, l'applicazione è prevista dall'articolo 21, comma 3, della legge stessa non già a decorrere dal 1° gennaio 2014, ma dal 1° gennaio 2016.

Pertanto, se per le disposizioni concernenti il contenuto della legge di bilancio il riferimento all'anno 2016 è inteso come anno nel corso del quale viene approvato il bilancio per l'anno successivo, analogamente deve farsi per le disposizioni che si riferiscono all'equilibrio di bilancio degli enti territoriali e al concorso degli stessi alla sostenibilità del debito pubblico.

Peraltro, anche per l'applicazione di queste ultime disposizioni si pongono problemi di non minore portata rispetto a quelli evidenziati in precedenza per il contenuto della legge di bilancio, non solo perché tali disposizioni introducono vincoli molto rigidi per il bilancio degli enti territoriali (2), ma anche perché delineano una procedura assai complessa per l'attribuzione degli spazi di indebitamento a ciascun ente territoriale nelle fasi avverse del ciclo, che si fonda su criteri che non appaiono ben coordinati con l'attuale sistema dei trasferimenti statali.

In particolare, fermo restando il vincolo del pareggio di bilancio in termini nominali, è prevista l'attivazione di trasferimenti compensativi verticali dal centro alla periferia nelle fasi avverse del ciclo (il contrario in quelle favorevoli) per controbilanciare la perdita (o il guadagno) di risorse che si manifesta a livello sub-centrale a causa del ciclo (3).

Ciò significa che, in caso di rallentamento ciclico, l'intero disavanzo consentito dalle regole europee si concentra sullo Stato che, attraverso l'istituzione e la successiva ripartizione di un apposito fondo per il ciclo, svolge una funzione di stabilizzazione ciclica delle entrate delle autonomie territoriali.

La costruzione di questo sistema di trasferimenti verticali presenta tuttavia una serie di criticità, tra le quali si segnala quella concernente il fatto che il fondo statale per il ciclo dovrebbe essere costruito in stretto coordinamento con i sistemi di trasferimenti verticali già attivati con finalità di finanziamento e perequazione. Infatti, in assenza di un coordinamento tra il nuovo fondo per il ciclo e i sistemi attuali di finanziamento delle spese regionali e locali collegati a standard fissati centralmente si correrebbe il rischio di compensare

(2) Si tratta, in particolare, del pareggio di bilancio – in fase di previsione e a consuntivo – per competenza e per cassa sia di parte corrente sia di in conto capitale.

(3) Al riguardo, si vedano gli articoli 11 e 12 della legge n. 243 del 2012.

due volte le entrate decentrate sensibili al ciclo (4). Il fondo per il ciclo previsto dalla legge rinforzata dovrebbe dunque operare soltanto a favore delle entrate destinate al finanziamento di settori di spesa decentrata dove non esistono meccanismi di finanziamento statali agganciati a fabbisogni standard. Appare allora paradossale che il testo della legge rinforzata preveda, invece, l'attivazione di trasferimenti compensativi del ciclo sulle entrate proprie degli enti decentrati destinate al finanziamento dei livelli essenziali delle prestazioni e delle funzioni fondamentali di spesa per i quali già esistono meccanismi di finanziamento agganciati ai fabbisogni standard.

Alla luce di tali criticità, le Commissioni bilancio riunite di Camera e Senato potrebbero valutare l'opportunità, già a partire dalla conclusione della prossima sessione di bilancio, di svolgere un'indagine conoscitiva in vista dell'attuazione della disciplina dell'equilibrio di bilancio degli enti territoriali, anche al fine di individuare eventuali correttivi da apportare al Capo IV della legge n. 243 del 2012.

1.4. Il contenuto della nuova legge di bilancio.

L'articolo 15 della legge n. 243 del 2012 prevede che il disegno di legge di bilancio sia articolato in due sezioni.

La prima sezione dovrà contenere esclusivamente le misure tese a realizzare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica indicati nel Documento di Economia e Finanza (DEF) e i loro eventuali aggiornamenti conseguenti ai mutamenti dello scenario economico; la seconda sezione dovrà contenere invece le previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e di cassa, formate sulla base della « legislazione vigente ».

La previsione di due sezioni nella nuova legge di bilancio, di cui una a legislazione vigente e l'altra a legislazione variata, consente di mantenere distinte, all'interno della medesima legge, due distinte funzioni al momento svolte, rispettivamente, dal bilancio a legislazione vigente e dalla legge di stabilità. Ciò significa che, in definitiva, la portata innovativa della nuova disciplina sul contenuto del bilancio si sostanzia in una modifica della struttura e dell'ampiezza del veicolo normativo della decisione, ferme restando le funzioni assegnate alla decisione stessa.

Ciò premesso, venendo al contenuto più specifico di ciascuna sezione quale risultante dal predetto articolo 15, si evidenzia che la prima sezione, analogamente a quanto oggi accade per la legge di stabilità, dovrebbe innanzitutto accogliere tutte le misure riguardanti le spese il cui ammontare è determinato sulla base di parametri fissati da leggi e che, in quanto tali, non possono essere automaticamente modificate attraverso la revisione degli stanziamenti, ma richiedono una modifica della normativa di riferimento, trattandosi di spese che in genere afferiscono a situazioni giuridiche qualificate come diritti soggettivi.

(4) Si pensi, ad esempio, al meccanismo di finanziamento dei fabbisogni sanitari regionali, cui lo Stato concorre integrando le risorse fiscali regionali per garantire il finanziamento delle quote capitarie ponderate, che già svolge implicitamente una funzione di compensazione delle entrate regionali rispetto al ciclo economico.

Inoltre, il citato articolo 15, al terzo periodo del comma 2, prevede per la prima sezione il medesimo quadro di divieti contenutistici attualmente stabiliti per la legge di stabilità, ossia il divieto di introdurre norme di delega, di carattere ordinamentale o organizzatorio nonché quello di introdurre interventi di natura localistica o micro settoriale. La trasposizione dei citati divieti appare tuttavia particolarmente problematica per quanto attiene alle conseguenze, anche di ordine costituzionale, che si potrebbero determinare nell'ipotesi di una loro eventuale violazione (5), ove si consideri il ruolo rafforzato della legge n. 243 del 2012.

Alla luce di tali considerazioni, si dovrebbe quindi avviare un'approfondita discussione in merito all'opportunità di rivedere i citati vincoli contenutistici all'interno della legge n. 243, anche alla luce del carattere non puntualmente definito di alcuni di essi, come ad esempio nel caso degli interventi localistici o microsettoriali.

La seconda sezione, dovrebbe invece accogliere – come già avviene ai sensi della vigente disciplina contabile per il bilancio a legislazione vigente – le previsioni di entrata e di spesa fondate sugli effetti finanziari derivanti dal quadro normativo in vigore, escludendo quelli derivanti da interventi programmati ma non ancora tradotti in norme, intendendosi per tali anche le misure necessarie per proseguire nell'attuazione delle politiche di entrata e spesa (le cosiddette politiche variate) (6).

Per altro, pur in presenza di una siffatta formulazione delle previsioni a legislazione vigente, appare ragionevole far confluire nella seconda sezione, oltre agli effetti finanziari della legislazione in essere, anche le rimodulazioni temporali e i rifinanziamenti o definanziamenti delle autorizzazioni di spesa, attualmente disposti dalle tabelle allegata alla legge di stabilità.

In tal modo, le tabelle non sarebbero più rappresentate in via autonoma, ma verrebbero riassorbite negli ordinari stanziamenti di bilancio e potrebbero mantenere una separata evidenza solo per finalità conoscitive, ad esempio nella relazione tecnica.

Un discorso a parte meritano invece i fondi speciali, attualmente rappresentati nelle tabelle A (parte corrente) e B (conto capitale) allegata alla legge di stabilità, che, essendo destinati alla copertura finanziaria di nuovi provvedimenti legislativi, potrebbero trovare una collocazione più appropriata nella prima sezione, considerato il loro collegamento con la variazione della legislazione in essere.

Infine, la seconda sezione del nuovo disegno di bilancio dovrebbe contenere, come previsto dall'articolo 15, comma 3, della legge n. 243 del 2012, le variazioni apportate alla legislazione vigente con la prima

(5) Si veda al riguardo l'audizione dei rappresentanti della Corte dei conti del 30 giugno 2015.

(6) In altri termini, ai fini della formulazione delle previsioni di bilancio, il riferimento ai «parametri economici indicati nei documenti di programmazione finanziaria ed economica» contenuto nell'articolo 15, comma 3, della legge n. 243 del 2012, dovrebbe essere interpretato in senso non estensivo, ossia come riferimento alle variabili macroeconomiche implicite nel quadro programmatico, quali il tasso di inflazione, il tasso di variazione del PIL e via dicendo,

sezione. Tale disposizione sembra non tener del tutto conto delle difficoltà operative insite nell'evidenziare tali variazioni fin dalla presentazione del disegno di legge di bilancio. L'aggiornamento della seconda sezione implica infatti 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.

Al fine di superare tale problema, si potrebbe prevedere che, previa approvazione del Consiglio dei ministri, sia trasmesso alle Camere, entro 15 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio – e comunque prima dell'avvio della discussione in Commissione – un apposito allegato tecnico che integri la documentazione precedentemente trasmessa.

1.5. L'emendabilità del nuovo disegno di legge di bilancio.

Come visto in precedenza, la portata innovativa dell'articolo 15 della legge n. 243 del 2012 consiste nell'aver ricondotto ad un unico provvedimento i contenuti dei disegni di legge di bilancio e di stabilità. In linea di massima, all'interno di tale veicolo il contenuto del disegno di legge di stabilità (contenuto normativo) viene fatto confluire nella prima sezione, mentre quello del disegno di legge di bilancio (contenuto contabile) nella seconda sezione, istituendo all'interno di quest'ultima una posta di collegamento contabile tra prima e seconda sezione che evidenzia le variazioni apportate alla legislazione vigente con la prima sezione.

Se questo è il nuovo quadro di riferimento, si può porre l'interrogativo se sia opportuno mantenere anche per il nuovo disegno di legge di bilancio una delle principali regole che fino ad oggi ha disciplinato l'esame parlamentare della manovra di bilancio, vale a dire l'inammissibilità dei cosiddetti emendamenti a scavalco, ossia di quelle proposte emendative riferite al disegno di legge di stabilità con coperture a valere sugli stanziamenti risultanti dal disegno di legge di bilancio e che ora potrebbe valere per gli emendamenti riferiti alla prima sezione con coperture a valere sulla seconda sezione.

Fermo restando che questo tema sarà approfondito al proprio interno dalle Camere a conclusione del processo di riforma, appare comunque opportuno chiarirne fin d'ora taluni aspetti.

In particolare, si può ritenere che la regola dell'inammissibilità degli emendamenti a scavalco debba considerarsi superata sia per ragioni formali sia per ragioni sostanziali. Per ragioni formali, in quanto la dichiarazione di inammissibilità non potrebbe più fondarsi sul fatto che gli emendamenti in esame sono riferiti a due provvedimenti distinti; per ragioni sostanziali, giacché tali emendamenti appaiono pienamente coerenti con la logica sottesa al processo di riforma in atto che è quella di far sì che la decisione di bilancio sia incentrata sull'insieme delle entrate e delle spese pubbliche anziché sulla loro variazione al margine.

In altri termini, mantenendo tale regola si finirebbe nuovamente per concentrare l'attenzione nel corso dell'esame parlamentare sui soli interventi a margine, posto che essi potrebbero essere coperti esclu-

sivamente con ulteriori interventi a margine, essendo preclusa la possibilità di modificare a tal fine le scelte allocative contenute nei programmi di spesa a legislazione vigente.

Va segnalato, tuttavia, che anche la copertura di emendamenti a scavalco – in mancanza della fissazione di rigorosi limiti all'emendabilità che tengano conto delle caratteristiche intrinseche di ciascuna sezione – finirebbe per negare la logica sottesa al processo di riforma e per pregiudicare la coerenza del processo decisionale.

In particolare, per ogni emendamento – e *a fortiori* nel caso di emendamenti a scavalco – dovrebbe essere preclusa la possibilità di modificare nella seconda sezione:

a) la parte relativa alle variazioni risultanti dalle modificazioni apportate alla legislazione vigente con la prima sezione, posto che tali variazioni risultano meramente consequenziali a innovazioni legislative introdotte dalla medesima prima sezione;

b) la quota non rimodulabile dei programmi di spesa, posto che, come detto, le variazioni di tale quota richiedono la modifica dei parametri sottostanti alla spesa, realizzabile solo attraverso innovazioni legislative da introdurre con la prima sezione;

c) la quota rimodulabile di più programmi di spesa, attraverso variazioni lineari, giacché, ai fini della decisione parlamentare, solo una puntuale indicazione della riduzione o dell'incremento di spesa disposto per ciascun programma di spesa, ossia dell'unità di voto parlamentare, può effettivamente evidenziare la scelta allocativa compiuta dall'emendamento ovvero le priorità di spesa ad esso sottese.

1.6. La copertura del nuovo disegno di legge di bilancio.

L'articolo 14, comma 1, della legge n. 243 del 2012 stabilisce che il bilancio dello Stato è in equilibrio, come prescritto dal primo comma dell'articolo 81 della Costituzione, quando il saldo netto da esso risultante, sia esso positivo o negativo, risulta coerente con i documenti programmatici e, in particolare, con i saldi programmatici della pubblica amministrazione, definiti secondo le regole europee.

Non sussistono, quindi, gli estremi per la presentazione di un autonomo prospetto di copertura riferito al nuovo disegno di legge di bilancio – come previsto invece a legislazione vigente per il disegno di legge di stabilità – volto a dimostrare, in particolare, che agli oneri correnti si provvede con risorse di parte corrente derivanti dalla manovra. Anzi, proprio con riferimento agli oneri correnti, il nuovo quadro decisionale sembra rendere inutile il mantenimento del predetto vincolo, essendo esso assorbito dall'esistenza di vincoli numerici predeterminati operanti sul saldo complessivo.

Ciò non implica tuttavia l'eliminazione del divieto di dequalificazione della spesa nel corso dell'esame della manovra, posto che la coerenza del saldo netto con i saldi programmatici della pubblica amministrazione dipende non solo dall'ammontare della manovra, ma anche dalla sua composizione, e in particolare dalla ripartizione degli oneri tra oneri correnti e oneri di conto capitale.

Appare quindi necessario continuare a prevedere regole che escludano la possibilità di un peggioramento del saldo di parte corrente nel corso dell'esame parlamentare, assumendo come punto di riferimento, ai fini della determinazione dell'ammontare di tale peggioramento, non già il saldo corrente dell'esercizio precedente, come avviene a legislazione vigente, ma quello risultante dalla proposta del Governo, stante la coerenza di quest'ultima con i documenti programmatici.

Da quanto precede, risulta quindi del tutto evidente la necessità di predisporre un robusto corredo informativo al disegno di legge di bilancio che dimostri la coerenza tra il saldo netto da finanziare, in termini di competenza e di cassa, e gli obiettivi programmatici della pubblica amministrazione. Tale esigenza potrebbe essere soddisfatta, in primo luogo, mediante un'adeguata valorizzazione dei contenuti della Nota tecnico-illustrativa, attualmente presentata in allegato al disegno di legge di stabilità, ai sensi dell'articolo 17, comma 9, della legge n. 196 del 2009.

Tale Nota sarebbe del tutto idonea a soddisfare le richiamate esigenze conoscitive, poiché dovrebbe contenere informazioni volte a fornire una completa rappresentazione della coerenza tra le disposizioni dei disegni di legge di bilancio e di stabilità con gli obiettivi programmatici, con piena trasparenza dei legami esistenti tra gli importi della manovra e gli effetti sui saldi di finanza pubblica, sia del complesso della pubblica amministrazione (indebitamento netto), sia del bilancio dello Stato (saldo netto da finanziare), ossia di quei saldi che devono risultare coerenti con il percorso di conseguimento dell'obiettivo di medio termine richiesto a livello europeo.

Va peraltro segnalato che, fino ad oggi, non sono state completamente utilizzate le potenzialità insite in tale documento, giacché il predetto raccordo è stato presentato in una forma aggregata e semplificata, che impedisce una ricostruzione puntuale dei passaggi che conducono dalla contabilità pubblica a quella nazionale, e, per stati successivi, dal saldo netto da finanziare al saldo strutturale della pubblica amministrazione (7).

In secondo luogo, appare necessario prevedere l'obbligo di presentazione della relazione tecnica, non solo con riferimento alla prima sezione, come prescritto espressamente dall'articolo 15, comma 7, della legge n. 243 del 2012, ma anche con riguardo alla seconda sezione, in modo da consentire di valutare l'attendibilità dei criteri utilizzati per l'elaborazione delle previsioni di entrata e di spesa, che rappresentano la base su cui si innesta la parte dispositiva della manovra.

1.7. Il disegno di legge di assestamento.

Il carattere sostanziale attribuito alla legge di bilancio non dovrebbe essere esteso alla legge di assestamento, con la quale invece

(7) Al riguardo, si veda l'Appendice 4 della documentazione depositata dal presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nel corso della sua audizione del 14 luglio 2015.

dovrebbero essere disposte soltanto variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie, anche se di unità di voto diverse. La legge di assestamento, quindi, assumerebbe caratteristiche e contenuti analoghi alla sezione seconda della nuova legge di bilancio, non potendo comunque disporre innovazioni alla legislazione vigente.

In ogni caso, dovrebbe essere dimostrata la coerenza tra il saldo del bilancio dello Stato, integrato con gli effetti dell'assestamento, e gli obiettivi programmatici in termini di pubblica amministrazione indicati nel DEF.

Infine, potrebbe essere opportuno prevedere la fissazione di un termine per l'approvazione della legge di assestamento, al fine di consentire alle amministrazioni di proseguire più tempestivamente nella sua attuazione, valutando la possibilità di un anticipo dei termini di presentazione del Rendiconto generale dello Stato, posto che detto anticipo risulta tecnicamente necessario ai fini dell'anticipo della presentazione del disegno di legge di assestamento.

2. Il ciclo della programmazione finanziaria e il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato.

Strettamente collegata all'unificazione dei disegni di legge di stabilità e di bilancio, prevista dalla legge n. 243 del 2012, è la delega al Governo per il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato e degli altri documenti contabili dello Stato conferita dall'articolo 40 della legge n. 196 del 2009.

Entrambi gli interventi vanno infatti nella direzione di superare l'attuale processo di predisposizione del disegno di legge di bilancio, sulla base della constatazione che le amministrazioni pubbliche, in assenza di incentivi volti a rivedere la base di spesa « storica » e a riconsiderare le priorità tra i diversi programmi, tendono a concentrarsi sulla formulazione di richieste di stanziamenti aggiuntivi, in maniera incrementale.

Si avverte quindi l'esigenza di definire il ciclo di bilancio con un approccio *top-down* più stringente rispetto a quello attuale, integrato con un processo continuo di revisione della spesa, al fine di giungere alla definizione di precisi vincoli finanziari all'interno dei quali dovranno essere formulate da ciascuna amministrazione le proposte in vista della predisposizione del disegno di legge di bilancio.

Ai fini della definizione dei predetti vincoli finanziari dovrebbe essere adottato un apposito provvedimento per attribuire a ciascuna amministrazione un « obiettivo di spesa » coerente con i vincoli di bilancio e le priorità da perseguire, che potrebbe assumere la forma di un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, al fine di assicurare la collegialità delle scelte sugli obiettivi da assegnare a ciascun Ministero.

Gli obiettivi di spesa potrebbero definiti, conformemente a quanto previsto dalla lettera *h*) dei principi della delega di cui al citato articolo 40 della legge n. 196 del 2009, che prevede l'introduzione di criteri e modalità per la fissazione di limiti per le spese del bilancio dello Stato, tenendo conto della peculiarità delle spese, concernenti i cosiddetti oneri inderogabili, in relazione ai quali l'amministrazione

non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione.

In particolare, gli obiettivi di spesa, anche sulla base degli aspetti di revisione della spesa che si intende privilegiare, potrebbero concretizzarsi in due tipologie di indicazioni:

a) la fissazione di un obiettivo di risparmio da conseguire (per esempio, rispetto all'anno precedente o al totale delle dotazioni di bilancio o alla parte rimodulabile della spesa), come sperimentato con varie modalità a partire dalla legge di stabilità per il 2011;

b) l'indicazione di un vero e proprio budget, coerente con la legislazione vigente e riferito alle spese che hanno carattere di prevedibilità e che sono sotto il controllo diretto delle amministrazioni — escludendo quindi i trasferimenti agli enti di previdenza e agli enti locali, gli interessi e le altre spese che sono sostanzialmente guidate dalla domanda esogena — al fine di favorire una riconsiderazione complessiva della quantità di risorse allocate a ciascuna funzione o esigenza dell'amministrazione.

L'adozione di espliciti obiettivi di spesa nella fase di programmazione finanziaria dovrebbe indurre le amministrazioni a valutare i propri fabbisogni e priorità, compiendo le necessarie revisioni della spesa in presenza di un obiettivo programmato a livello centrale.

Sulla base degli obiettivi ad esse attribuiti, le amministrazioni centrali dello Stato dovranno definire la propria programmazione finanziaria tenendo conto della legislazione vigente, dei miglioramenti dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse conseguibili attraverso procedure amministrative e delle eventuali proposte normative volte a raggiungere i risultati attesi. Le norme da adottare saranno definite nella sessione di bilancio, nella prima sezione del nuovo disegno di legge di bilancio.

Gli interventi amministrativi e legislativi più rilevanti potrebbero essere oggetto di specifici accordi triennali tra il Ministero dell'economia e delle finanze e ciascun dicastero di spesa, dando così attuazione al principio e criterio direttivo di cui al predetto articolo 40, comma 2, lettera *i*), della legge n. 196 del 2009, che appunto prevede l'adozione di tali accordi per concordare gli obiettivi da conseguire nel triennio e i relativi tempi di realizzazione.

Attraverso gli accordi triennali, il Ministero dell'economia e delle finanze e ciascun ministero di spesa dovrebbero definire anche le modalità e i termini del monitoraggio riguardante il conseguimento degli obiettivi di spesa e delle eventuali nuove iniziative connesse con le priorità politiche del Governo. A tal fine, gli accordi triennali dovrebbero altresì indicare le azioni che ciascun ministero intende porre in essere per la loro realizzazione e il relativo cronoprogramma. Il monitoraggio riguarderebbe la verifica finanziaria circa lo stato di attuazione delle misure amministrative e legislative previste e, laddove pertinente, anche la realizzazione delle suddette misure, per esempio con riferimento alla quantità e qualità dei beni e dei servizi prodotti.

Affinché tutto il processo possa essere svolto con la necessaria accuratezza e affidabilità è indispensabile che esso sia avviato con un

certo anticipo rispetto al momento in cui dovrà essere assunta la decisione di bilancio, posto che la stesura degli accordi necessita di uno sforzo interistituzionale considerevole, nell'individuazione dell'oggetto del monitoraggio e dei parametri quantitativi e qualitativi da tenere in conto. Rispetto al ciclo attuale di bilancio, dovrebbe essere anticipato, ad esempio al 31 gennaio di ogni anno, il momento in cui si avvia il processo di formulazione di una prima proposta di previsione dei Ministeri basata sull'effettiva disponibilità delle risorse e sulla legislazione vigente. Questo consentirebbe di svolgere una fase negoziale intermedia tra la proposta dei ministeri e la complessiva proposta di bilancio – condivisa e impegnativa per i ministeri stessi – che dovrebbe essere poi presentata al Parlamento. La proposta dovrebbe, inoltre, contenere una preliminare visione delle modifiche legislative che consentano al Ministero interessato di ridefinire l'allocazione delle risorse nell'ambito del proprio bilancio e potrebbe indicare le misure correttive necessarie a ricondurre i tendenziali di spesa entro i vincoli imposti con il limite di spesa attribuito.

In corso d'anno, gli accordi dovrebbero essere oggetto di una serie periodica di incontri tra amministrazioni, per assicurare una verifica sul grado di raggiungimento dei risultati previsti ed esaminare le motivazioni dell'eventuale mancato raggiungimento dei risultati. Gli esiti del monitoraggio potrebbero essere oggetto di uno specifico rapporto al Governo e potrebbero costituire la base su cui costruire la nuova programmazione o la revisione di quella già definita.

La formulazione di previsioni di bilancio coerenti con gli obiettivi fissati e l'effettuazione di un monitoraggio che consenta di valutare l'attuazione degli interventi sono un presupposto per l'efficacia dell'attività di revisione della spesa. Quest'ultima potrebbe essere demandata alle amministrazioni, con il supporto di specifici indirizzi del Governo, e coordinata dalla Presidenza del Consiglio d'intesa con il Ministro dell'economia e delle finanze, valorizzando il contributo di gruppi di lavoro interistituzionali, quali, ad esempio, i nuclei di analisi della spesa di cui all'articolo 39 della legge n. 196 del 2009.

2.1. La tempistica di presentazione dei documenti di finanza pubblica.

In questo quadro, dovrebbe essere rivista la tempistica di presentazione di alcuni documenti di finanza pubblica soprattutto al fine di renderla coerente con le modifiche apportate alla *governance* europea dal 2012.

Si fa riferimento, in particolare, al nuovo documento che ogni Stato deve presentare, ai sensi del Regolamento (UE) n. 473 del 2013 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. Il citato Regolamento, compreso nel cosiddetto « *two-pack* », prevede, infatti, che gli Stati membri trasmettano alla Commissione europea e all'Eurogruppo, entro il 15 ottobre, un Documento programmatico di bilancio – su cui la Commissione stessa esprime poi il proprio parere – che illustra 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.

Da ciò emerge la prima criticità legata sia alla coincidenza tra la data prevista per l'invio in sede europea del Documento programmatico di bilancio e la data prescritta a legislazione vigente per la trasmissione al Parlamento del disegno di legge di stabilità approvato dal Consiglio dei Ministri (15 ottobre) sia al fatto che l'Ufficio parlamentare di bilancio è chiamato, in base ai regolamenti europei, a validare il quadro macroeconomico programmatico contenuto nel Documento programmatico di bilancio entro il 15 ottobre.

Nelle procedure interne il quadro macroeconomico viene discusso molto prima, nell'ambito dell'esame della Nota di aggiornamento del DEF, documento sul quale il Parlamento si esprime con il voto su una risoluzione propedeutica alla presentazione del disegno di legge di stabilità. L'Ufficio parlamentare di bilancio per fornire correttamente il proprio contributo all'attività del Parlamento, avrebbe la necessità di acquisire concrete informazioni sull'articolazione della manovra, già al momento della presentazione della Nota di aggiornamento – in modo da poter svolgere in quella sede le analisi e le elaborazioni sottostanti al processo di validazione del quadro macroeconomico programmatico – mentre, di fatto, tali informazioni sono normalmente disponibili solo all'atto della presentazione della manovra.

La seconda criticità del calendario riguarda la non coerenza fra la data di presentazione della Nota di aggiornamento del DEF (20 settembre) e la data di trasmissione della seconda notifica sull'indebitamento netto e sul debito delle amministrazioni pubbliche da parte dell'ISTAT alla Commissione europea, in applicazione del Protocollo sulla procedura per disavanzi eccessivi (30 settembre, ultimo giorno utile previsto dal Protocollo) (8).

Ne deriva che la Nota di aggiornamento riporta un *set* informativo sui dati di finanza pubblica a consuntivo, in particolare dell'anno precedente, che potrebbe essere reso obsoleto da quanto indicato nella notifica. Infatti, in caso di revisioni dei dati rispetto alla prima notifica (prevista entro il 31 marzo), si può verificare che i dati di consuntivo riportati nel Documento programmatico di bilancio, che rifletterà l'aggiornamento riportato nella notifica, siano diversi da quelli indicati nella Nota di aggiornamento.

In proposito, l'ISTAT sta lavorando per anticipare la diffusione dei dati di deficit e di PIL di circa una settimana rispetto alla scadenza europea del 30 settembre. Ciò costituisce il massimo aggiustamento possibile del calendario, ottenibile peraltro operando una significativa compressione dei tempi interni di compilazione dei conti.

Ogni altra ipotesi di anticipo della diffusione dei dati dovrebbe basarsi su una revisione complessiva dei tempi di fornitura dei dati all'ISTAT da parte delle istituzioni coinvolte, con un coordinamento

(8) L'ISTAT è, infatti, il soggetto individuato dai Regolamenti europei per il coordinamento della trasmissione dei dati su cui si fonda la valutazione delle politiche di bilancio all'interno di quella che si definisce procedura dei deficit eccessivi (o EDP dall'acronimo inglese comunemente utilizzato per indicarla).

molto rigoroso della fase precedente la pausa estiva di definizione delle informazioni consolidate relative all'ultimo anno di stima (9).

Pertanto, poiché l'ISTAT non è al momento in grado di anticipare le elaborazioni e la diffusione della seconda notifica se non di pochi giorni, mantenere il termine per la presentazione della Nota di aggiornamento al 20 settembre significherebbe non consentire che i dati riportati dalla Nota stessa siano fondati sulla nuova versione del quadro di contabilità.

Alla luce di tali considerazioni, si pone quindi l'esigenza, da un lato, di posticipare di alcuni giorni il termine per la presentazione della Nota di aggiornamento, al fine di far sì che essa si fondi su dati macroeconomici consolidati, dall'altro, di anticipare di diversi giorni il termine per la presentazione del nuovo disegno di legge di bilancio, rispetto a quello previsto per i disegni di legge di stabilità e di bilancio (15 ottobre), in modo da consentire all'Ufficio parlamentare di bilancio di validare il quadro programmatico che emerge dal Documento programmatico di bilancio, sulla base dell'effettiva e analitica composizione della manovra da presentare in Parlamento, in tempo utile per la successiva trasmissione del Documento stesso alla Commissione (15 ottobre).

In questo contesto, considerato lo strettissimo lasso di tempo che intercorrerebbe tra la presentazione della Nota di aggiornamento e il nuovo disegno di legge di bilancio, appare del tutto ragionevole far coincidere la presentazione della Nota di aggiornamento del DEF con quella del nuovo disegno di legge di bilancio ai primi di ottobre. Inoltre, considerata la funzione molto simile che svolge la Nota di aggiornamento del DEF rispetto al Documento programmatico di bilancio, i contenuti della Nota di aggiornamento potrebbero essere riorganizzati, facendo confluire in essi quelli del Documento programmatico.

In particolare, si potrebbe valutare l'opportunità di far diventare lo schema di Documento programmatico di bilancio un'apposita sezione della Nota di aggiornamento, analogamente a quanto accade per lo schema di programma di stabilità che, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, della legge n. 196 del 2009, rappresenta una sezione del DEF. In questo modo, si colmerebbe una lacuna della legge di contabilità che, nel catalogare i documenti che il Governo è chiamato a produrre in materia di finanza pubblica, non menziona il Documento programmatico di bilancio.

Una simile impostazione produrrebbe, infatti, sensibili vantaggi sotto il profilo procedurale valorizzando il ruolo decisionale del Parlamento sulla proposta del Governo. In particolare:

a) il Parlamento avrebbe il tempo di discutere la Nota di aggiornamento, di cui il Documento programmatico di bilancio

(9) Al riguardo, si veda l'audizione di rappresentanti dell'ISTAT del 14 luglio 2015.

costituirebbe parte integrante, entro il 15 ottobre, votando una risoluzione che recepirebbe i saldi programmatici di finanza pubblica e autorizzerebbe la presentazione del Documento programmatico di bilancio alla Commissione europea;

b) si assicurerebbe l'unitarietà delle procedure informative, oggi frammentate in due tronconi – uno relativo alla Nota di aggiornamento e l'altro ai disegni di legge di bilancio e stabilità – che si sviluppino a distanza di 10-15 giorni;

c) la validazione del quadro macroeconomico programmatico sarebbe condotta dall'Ufficio parlamentare di bilancio avendo a disposizione l'insieme completo di informazioni sulle priorità settoriali e strategiche proposte dal Governo e in tempi adeguati per essere utilizzata dal Parlamento;

d) con la risoluzione potrebbero comunque essere forniti al Governo indirizzi da realizzare nel corso della manovra, anche, eventualmente, sulla base dei rilievi dell'Ufficio parlamentare di bilancio;

e) durante lo svolgimento delle attività conoscitive sulla Nota di aggiornamento e sul nuovo disegno di legge di bilancio, il Governo avrebbe modo di predisporre l'allegato tecnico che riversa gli effetti della prima sezione sulla seconda sezione in modo da renderlo disponibile prima dell'effettivo avvio dell'esame del medesimo disegno di legge in Commissione.

Così facendo si avvicinerebbe la procedura italiana a quella adottata dalla maggior parte dei Paesi europei e si prenderebbe atto del fatto che l'indirizzo sulla direzione della politica di bilancio viene deciso nelle sue grandi linee in aprile, nell'ambito dell'esame del DEF, e che la Nota di aggiornamento e la relativa risoluzione, per il momento in cui oggi intervengono, svolgono un ruolo di indirizzo ormai assai limitato nella preparazione del disegno di legge di stabilità.

2.2. Il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato.

L'integrazione delle attività di analisi e valutazione della spesa nel ciclo di programmazione di bilancio, cui si è fatto cenno in precedenza, richiederà la riallocazione di alcune voci di spesa in relazione alla competenza primaria delle strutture amministrative, nell'ambito della più generale riorganizzazione delle missioni e dei programmi derivante dalla delega conferita al Governo dall'articolo 40 della legge n. 196 del 2009 per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato.

Il nuovo bilancio, quindi, può diventare l'occasione per riprendere la revisione della legislazione sottostante ai programmi nell'ottica della valorizzazione del programma come strumento per il monitoraggio e l'attuazione delle politiche pubbliche.

L'esperienza di questi anni evidenzia come i programmi, pur rappresentando l'unità di voto parlamentare – e, quindi, l'autorizza-

zione a spendere – non siano diventati un riferimento né per il dibattito parlamentare né per l'organizzazione delle attività delle amministrazioni, essendo percepiti come un livello di spesa troppo alto e poco esplicativo.

Le principali criticità riscontrate sono la difficile leggibilità del bilancio per programmi e la non immediatezza dei suoi contenuti; la scarsa significatività dei programmi in relazione a segmenti di politiche ben individuabili o a servizi finali per la collettività; il collegamento non univoco tra programmi e struttura organizzativa dei Ministeri nonché la generale prevalenza di quest'ultima nella determinazione dell'articolazione del bilancio.

Occorre quindi investire su un'efficace rappresentazione del bilancio per missioni e programmi. In primo luogo, per garantire leggibilità e significatività alla struttura del bilancio, occorrerà che le eventuali riorganizzazioni delle strutture amministrative trovino corrispondenza nell'articolazione per missioni e programmi, tenendo conto per quanto possibile di un criterio funzionale. In secondo luogo, bisognerà introdurre ulteriori elementi di trasparenza per rendere più visibili gli interventi e le attività sottostanti a ciascun programma di spesa. L'introduzione a fini gestionali e di rendicontazione delle azioni, come ulteriore articolazione dei programmi, prevista come principio e criterio direttivo di delega dal comma 2, lettera e), del citato articolo 40 della legge n. 196 del 2009, risponde proprio a tale esigenza e mira a dare evidenza in bilancio alle finalità dell'intervento pubblico. Le azioni dovrebbero essere infatti costruite, nell'ambito dei programmi, con riferimento alla destinazione della spesa, avendo riguardo alle attività svolte e agli *output*/servizi erogati.

La disponibilità di informazioni dettagliate sulla natura economica della spesa nell'ambito delle azioni sarebbe assicurata dal piano dei conti «integrato», di cui è in corso la definizione per lo Stato. Utilizzando il predetto piano dei conti, le registrazioni effettuate secondo i principi della contabilità finanziaria tradizionale su base giuridica e quelle effettuate secondo i principi della contabilità economico-patrimoniale saranno integrate, consentendo così la rappresentazione di tutte le transazioni finanziarie ed economico-patrimoniali del bilancio dello Stato (entrate e uscite/costi e ricavi o proventi/debiti e crediti/immobilizzazioni/fondi, eccetera).

L'adozione della contabilità economico-patrimoniale, ancorché a fini conoscitivi, sarà obbligatoria per tutti i Ministeri a livello gestionale e non dovrà essere semplicemente un derivato della contabilità finanziaria; in tal modo si renderà possibile l'adeguamento del nostro sistema di contabilità ai principi standard internazionali definiti dagli organismi europei (Eurostat).

Per favorire una maggiore e più immediata corrispondenza tra la legislazione autorizzatoria del bilancio e la sua rappresentazione finanziaria, la delega prevede, all'articolo 40, comma 2, lettera f), che le nuove autorizzazioni legislative di spesa siano formulate in termini di finanziamento di uno specifico programma.

A questo riguardo si segnala che, per quanto appaia in linea di massima auspicabile per facilitare l'immediato riconoscimento dell'impatto delle innovazioni normative sul bilancio, il predetto principio e criterio direttivo potrebbe rivelarsi di difficile attuazione con

riferimento, in particolare, alle iniziative legislative parlamentari. Per queste ultime, infatti, non sempre sono disponibili le informazioni necessarie a una puntuale individuazione del programma e della struttura amministrativa coinvolta. Analogamente, anche per la tempestiva compressa e non sempre lineare dell'*iter* parlamentare, non appare realistico che tale procedura sia applicata anche agli emendamenti e ai passaggi dei provvedimenti tra i due rami del Parlamento (10).

Per altro, fino ad oggi, una disposizione di analogo tenore contenuta all'articolo 17, comma 14, della legge n. 196 del 2009, ancorché limitata ai soli provvedimenti legislativi di iniziativa governativa che prevedono l'incremento o la riduzione di stanziamenti di bilancio, è rimasta sostanzialmente inattuata proprio per difficoltà di carattere applicativo.

Infine, a completamento della riforma della struttura del bilancio dal lato della spesa, si dovrà accompagnare una revisione delle unità elementari delle entrate. In buona parte, esse già rispettano il requisito della denominazione delle stesse, in maniera univoca e individuabile, in funzione dell'oggetto degli introiti. Sarà possibile intervenire ulteriormente per distinguere eventuali capitoli cui al momento affluiscono promiscuamente diversi tipi di risorse. Per le entrate extra-tributarie si porrà l'esigenza, attesa l'elevata numerosità di tipologie, di prevedere una diversa articolazione delle stesse anche in funzione dell'applicazione del piano dei conti.

3. Il rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa.

Nell'ambito del complessivo processo di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio, l'articolo 42 della legge n. 196 del 2009 conferisce una delega al Governo ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento del bilancio di cassa.

L'esigenza di procedere al rafforzamento del ruolo della cassa nella fase di formazione del bilancio scaturisce da diverse considerazioni.

In primo luogo, un potenziamento della fase di cassa dovrebbe consentire una più immediata comprensione dell'azione pubblica, in quanto in tal modo si porrebbe maggiore attenzione sul momento in cui le risorse sono effettivamente incassate ed erogate dallo Stato piuttosto che sul momento in cui sorge un'obbligazione attiva o passiva. In questo modo si renderebbe più stretto il legame tra decisione parlamentare sull'allocazione delle risorse e risultati dell'azione amministrativa.

In secondo luogo, accentuando l'attenzione sulla previsione dei flussi di cassa e sulle risorse finanziarie necessarie a colmare gli squilibri tra incassi e pagamenti, si consentirebbe una migliore gestione degli andamenti di finanza pubblica con particolare attenzione al fabbisogno e al debito pubblico, come richiesto dall'evoluzione delle regole fiscali sovranazionali.

(10) Al riguardo si veda l'audizione del Ragioniere generale dello Stato del 14 luglio 2015.

Infine, il potenziamento del ruolo del bilancio di cassa trova il suo fondamento nel tentativo di arginare il fenomeno della formazione dei residui attivi e passivi. La formazione dei residui è un fenomeno fisiologico, connaturato al sistema di bilancio di competenza giuridica, ma entro certi limiti esso può essere indice di una patologia nel funzionamento del sistema derivante dal fatto che le amministrazioni centrali chiedono risorse per impegnare la spesa senza preventivamente programmare il presumibile flusso di pagamenti, dalla farraginosità e complessità delle procedure di spesa, da carenze organizzative ovvero da politiche di contenimento dei pagamenti.

Va in genere evitato che le amministrazioni statali abbiano a disposizione nei propri bilanci considerevoli stanziamenti di risorse da spendere in esercizi lontani da quello in cui la spesa in questione è stata autorizzata con l'approvazione del bilancio, giacché la gestione e lo smaltimento dei residui passivi che comportano diverse criticità, quali l'indebolimento della programmazione di medio periodo – a causa soprattutto dei ritardi che caratterizzano l'erogazione delle spese in conto capitale –; il rischio che una grossa parte dei residui accumulati possa maturare ed essere liquidata improvvisamente, creando problemi per la Tesoreria; l'indebolimento della funzione di controllo parlamentare sulla gestione delle risorse pubbliche.

Gli strumenti che la delega mette a disposizione per rafforzare il ruolo del bilancio di cassa e superare le suddette criticità sono sostanzialmente i seguenti:

a) l'istituzionalizzazione del cosiddetto « cronoprogramma dei pagamenti » – già previsto in via sperimentale per gli esercizi 2013, 2014 e 2015 dall'articolo 6, comma 10, del decreto-legge n. 95 del 2012 – da predisporre al momento della formazione del bilancio e da aggiornare in corso di gestione, al fine di garantire un efficace monitoraggio degli andamenti dei flussi di cassa in fase di gestione, con conseguente maggiore responsabilizzazione del dirigente che gestisce le risorse pubbliche;

b) il rafforzamento della nozione di impegno di spesa e di accertamento dell'entrata, prevedendo, da un lato, l'individuazione puntuale di elementi essenziali dell'impegno di spesa, quali la ragione del debito, l'importo da pagare, le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore, che costituiscono i presupposti per l'adozione del relativo atto, dall'altro, una definizione di accertamento dell'entrata più vicina alla fase della riscossione, piuttosto che a quella della formazione dell'obbligazione alla corresponsione di una somma verso l'Erario, attualmente rilevata in bilancio come accertamento;

c) un raccordo più stretto tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria, attraverso la previsione di appositi allegati al bilancio dello Stato, in cui vengono fornite indicazioni quantitative circa l'intermediazione operata dalla tesoreria dello Stato sulle somme erogate dal bilancio statale, in modo da aumentare il grado di trasparenza del bilancio nei confronti del Parlamento e della collettività.

Infine, collegato al potenziamento del bilancio di cassa e alla conseguente riconduzione al bilancio dello Stato della gestione delle risorse pubbliche, vi è il progressivo superamento, salvo alcune

eccezioni, delle contabilità speciali e delle gestioni fuori bilancio, previsto sia dall'articolo 40, comma 2, lettera *p*), della legge n. 196 del 2009, sia dall'articolo 15, comma 8, della legge n. 243 del 2012.

4. I limiti e i margini di flessibilità sia in sede di formazione sia in sede di gestione del bilancio.

In stretta connessione con il tema della natura di legge sostanziale del bilancio e con le modalità di attuazione delle deleghe già richiamate di cui agli articoli 40 e 42 della legge n. 196 del 2009 si pone quello della individuazione dei limiti e dei margini di flessibilità sia in sede di formazione sia in sede di gestione del bilancio.

Attualmente la situazione è caratterizzata da una normativa di base, che è quella dettata dalla citata legge di contabilità n. 196 del 2009, 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 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 mediante la legge di bilancio con riferimento ai cosiddetti « fattori legislativi » e, in via amministrativa, con riferimento all'adeguamento al fabbisogno (11).

A questa impostazione di fondo si aggiunge una legislazione « emergenziale » che, sia pur temporaneamente, ha ampliato la flessibilità e ha introdotto una serie di facoltà, che consentono in alcuni casi rimodulazioni con la legge di bilancio anche tra diverse missioni di ciascuno stato di previsione, con riferimento alle spese rimodulabili e alle spese pluriennali. 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 l'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.

(11) Ai sensi dell'articolo 21, comma 7, lettera *a*), della legge n. 196 del 2009, per « fattori legislativi » si intendono le spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l'importo, considerato quale limite di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio, mentre ai sensi della successiva lettera *b*) della medesima disposizione, per « spese di adeguamento al fabbisogno » si intendono le spese non predeterminate legislativamente che sono quantificate tenendo conto delle esigenze delle amministrazioni.

Di fronte ad un tale quadro di sovrapposizione tra diversi livelli normativi, è evidente che a regime la nuova legge di contabilità sarà 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, mantenendo 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'arca del bilancio a legislazione vigente.

In generale si può ritenere che alla fissazione di rigorosi obiettivi di spesa in fase di programmazione possano corrispondere maggiori margini di flessibilità per le singole amministrazioni in fase di gestione. Si potrebbero, ad esempio, riconsiderare le tipologie di variazioni che devono essere sottoposte dai dicasteri di spesa alla valutazione del Ministero dell'economia e delle finanze. Ad esempio, si potrebbe ipotizzare che il riparto dei fondi nell'ambito dei singoli stati di previsione sia effettuato tramite decreti del Ministro competente, in luogo dei decreti del Ministro dell'economia e delle finanze.

Un'ulteriore possibilità per aumentare la flessibilità di bilancio, anche in corso di gestione, potrebbe essere quella della rivisitazione e semplificazione della classificazione delle spese che consenta una migliore attribuzione delle stesse ai fini della loro possibile rimodulazione. Agli stessi fini potrebbe essere utile una revisione delle autorizzazioni di spesa sottostanti alle azioni che porti ad una loro aggregazione.

5. La copertura finanziaria delle leggi di spesa e le clausole di salvaguardia finanziaria.

L'attuazione dei principi fissati dall'articolo 15 della legge n. 243 del 2012 sul contenuto della legge di bilancio potrebbe essere l'occasione, attraverso modifiche e integrazioni alla legge di contabilità, per affrontare alcuni temi emersi in sede parlamentare nel corso dell'esame dei profili finanziari di provvedimenti recanti nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Il primo tema si riferisce all'opportunità di escludere, in via generale, la possibilità di ricorrere a coperture a valere su specifiche autorizzazioni di spesa che dovrebbero essere destinate a finalità indicate dai contribuenti all'atto del prelievo fiscale. Si fa riferimento, in particolare, all'introduzione del divieto di utilizzo della quota dell'otto per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche devoluta alla diretta gestione statale, posto che tale utilizzo mette in luce una contraddizione profonda del nostro ordinamento che, da un lato, affida a decisioni consapevoli dei contribuenti la destinazione di quote delle risorse prelevate agli stessi e, dall'altro, a causa di un'evidente lacuna normativa, non prevede nella disciplina contabile un preciso divieto che impedisca l'utilizzo di tali risorse per finalità diverse. A questo riguardo, da diverso tempo, la Commissione bilancio della Camera dei deputati ha avviato l'esame di una proposta di legge volta ad introdurre il predetto divieto, e ne ha richiesto all'unanimità il trasferimento alla sede legislativa (C. 2648). Analogamente

divieto, per altro, potrebbe essere previsto anche per la quota del cinque per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche – che i contribuenti destinano al finanziamento della ricerca scientifica e universitaria, delle ONLUS e di altri organismi che svolgono attività sociali di particolare rilievo (12).

Il secondo tema riguarda, invece, le clausole di salvaguardia finanziaria, disciplinate dall'articolo 17, comma 1, della legge n. 196 del 2009. Ai sensi della citata disposizione, qualora una legge comporti nuovi o maggiori oneri non delimitabili entro un limite massimo di spesa essa deve recare l'indicazione di una clausola di salvaguardia finanziaria atta a garantire, anche dal punto di vista temporale, la corrispondenza tra l'onere e la relativa copertura finanziaria. In particolare, ai sensi del successivo comma 12 del medesimo articolo 17, la clausola deve essere effettiva e automatica e deve indicare le misure di riduzione delle spese o di aumenti di entrata, con esclusione del ricorso ai fondi di riserva, nel caso si verificano o siano in procinto di verificarsi scostamenti rispetto alle previsioni. Quest'ultima disposizione è stata attuata nel corso del tempo spesse volte non prevedendo nella legge misure automaticamente applicabili in caso di sfioramento rispetto alle previsioni di spesa, ma rinviando a successivi decreti ministeriali che rideterminano i parametri sottostanti la spesa oggetto di previsione o l'ammontare di talune imposte.

Ciò posto, la rideterminazione dei parametri sottostanti la spesa attraverso provvedimenti di carattere amministrativo suscita non poche perplessità non solo per il rango secondario dello strumento normativo utilizzato, ma anche perché suscettibile di determinare una situazione di oggettiva incertezza in merito alla portata dei benefici concessi per legge che spesso si sostanziano in veri e propri diritti soggettivi. Tale situazione appare ancora più evidente nell'ipotesi in cui il rinvio ad un successivo provvedimento amministrativo sia effettuato da decreti legislativi attuativi di deleghe che non prevedono tra i propri principi e criteri direttivi la possibilità di un simile rinvio.

Altre criticità presentano invece quelle clausole di salvaguardia che individuano, come forma di compensazione finanziaria, stanziamenti rimodulabili risultanti da taluni programmi di spesa. Tali clausole, infatti, appaiono non del tutto coerenti con la programmazione di bilancio, posto che l'ammontare degli stanziamenti utilizzati è definito all'inizio dell'esercizio senza tenere conto della funzione di salvaguardia assegnata agli stanziamenti medesimi dalle nuove iniziative legislative approvate in corso d'anno.

Alla luce di tali profili problematici, appare quindi opportuno avviare una riflessione in merito all'opportunità di modificare la disciplina delle clausole di salvaguardia contenuta nella legge di contabilità. In questa prospettiva, si potrebbe ad esempio prevedere la costituzione *ex ante* con la legge di bilancio di appositi stanziamenti destinati alla compensazione dei maggiori oneri che complessivamente si verificano nel corso dell'esercizio in relazione all'attuazione di leggi di spesa – la cui dotazione potrebbe essere determinata in funzione

(12) Si veda l'articolo 1, comma 154, della legge n. 190 del 2014.

degli sforamenti registrati nell'anno precedente o di altri parametri ritenuti utili allo scopo – in modo da non interferire sull'attuazione dei programmi di spesa in essere. Tale compensazione dovrebbe essere effettuata con appositi decreti che prelevano le occorrenti risorse dal predetto Fondo da trasmettere alle Camere al fine di assicurare una costante informazione del Parlamento sugli andamenti di spesa. Con successivo provvedimento legislativo dovrebbero essere invece adottate le misure correttive, espansive o restrittive, necessarie all'allineamento tra oneri e risorse a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo. Tale provvedimento potrebbe essere ragionevolmente identificato con la nuova legge di bilancio che, alla prima sezione, come visto in precedenza, dovrebbe contenere proprio le misure riguardanti le spese il cui ammontare è determinato sulla base di parametri fissati da leggi, le quali non possono essere automaticamente modificate attraverso la revisione degli stanziamenti ma richiedono una modifica della normativa di riferimento.

È evidente peraltro che il problema della formulazione delle clausole di salvaguardia finanziaria è strettamente collegato a quello della corretta quantificazione degli oneri. Non vi è dubbio, infatti, che la previsione di clausole di salvaguardia non possa prescindere da oneri correttamente quantificati e coperti. Non dovrebbe quindi essere consentita la formulazione di clausole di salvaguardia che fungano da «coperture di riserva» per sopperire alla mancanza di risorse determinata da coperture finanziarie che già *ex ante* appaiono dagli esiti quanto mai incerti.

Si fa riferimento, ad esempio, all'adozione di modelli dinamici di copertura e all'assunzione a fini della copertura finanziaria dei cosiddetti effetti indiretti. Infatti, proprio l'incertezza di tali effetti, in alcuni casi, ha determinato l'attivazione di clausole di salvaguardia che, a loro volta, hanno subito modifiche legislative *ex post* che contenevano ulteriori clausole di salvaguardia. In realtà, le coperture a valere sugli effetti indiretti dovrebbero essere consentite, come peraltro già più volte avvenuto in via di prassi, a condizione che i predetti effetti siano connotati da bassi margini di incertezza e rispettino comunque l'allineamento sul piano temporale, quantitativo e qualitativo con gli effetti diretti.

Più in generale, nonostante l'importante sforzo compiuto dal Governo per la messa a disposizione delle relazioni tecniche, appare ancora necessario individuare i correttivi più idonei affinché le amministrazioni interessate siano maggiormente coinvolte nel relativo procedimento di elaborazione, in maniera tale da 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.

Sempre al tema della corretta predisposizione della relazione tecnica si ricollegano le questioni relative alla previsione di clausole di invarianza finanziaria e al rinvio della copertura delle deleghe legislative a successivi provvedimenti legislativi, compresi i decreti legislativi di attuazione.

Per quanto riguarda le clausole di invarianza finanziaria va infatti sottolineato come appaia essenziale una costruzione attendibile delle stesse risultante dalla relazione tecnica, giacché 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.

La copertura delle leggi di delega mediante il rinvio a successivi provvedimenti legislativi ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009, non appare presentare profili problematici purché sia rispettato il vincolo della previa o contestuale entrata in vigore delle norme comportanti le coperture rispetto a quelle di carattere oneroso e sempre che gli oneri risultanti dall'attuazione della delega non siano effettivamente quantificabili *ex ante*, ossia all'atto della definizione della relativa delega legislativa.

Conclusioni.

Il processo di riforma dell'ordinamento contabile, avviato dopo la riforma della *governance* della finanza pubblica a livello europeo con la legge costituzionale n. 1 del 2012 – che ha introdotto nella Carta costituzionale il principio del pareggio di bilancio – e proseguito con la legge rinforzata n. 243 del 2012, necessita di essere portato al più presto a compimento attraverso l'introduzione di modifiche e integrazioni alla legge di contabilità e finanza pubblica.

La vigente legge di contabilità, infatti, sebbene già più volte modificata nel corso del tempo, riflette ancora un impianto di base – di origine costituzionale – che risale ad un'epoca anteriore al verificarsi dell'avvio del citato processo di riforma.

Del resto, una delle più importanti novità introdotte dalla legge n. 243 del 2012, ossia quella riguardante l'unificazione in un unico documento – la legge di bilancio – dei contenuti della legge di bilancio e della legge di stabilità, non risulta immediatamente applicabile, ma richiede, come stabilito dall'articolo 15, comma 10, della medesima legge n. 243, che sia una legge dello Stato a disciplinarne le modalità di attuazione.

L'ampiezza e l'importanza delle modifiche al contenuto del bilancio dello Stato comportano infatti la necessità di rivedere in maniera sostanziale sia la legislazione ordinaria sia i regolamenti parlamentari che stabiliscono le procedure e le modalità di votazione da seguire nel corso della sessione di bilancio.

Si consideri inoltre che l'individuazione delle citate modifiche e integrazioni legislative deve essere effettuata con estrema cautela, giacché queste ultime dovrebbero essere introdotte in un arco di tempo che, in tutto o in parte, si sovrappone ai tempi ancora necessari all'attuazione di alcune deleghe legislative ancora in atto, quali soprattutto quelle conferite per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato e per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa di cui, rispettivamente, agli articoli 40 e 42 della legge n. 196 del 2009.

In questo quadro, al fine di mettere in luce quali siano gli interventi normativi da adottare, le Commissioni bilancio di Camera

e Senato hanno deliberato di svolgere congiuntamente un'apposita indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio definendo sette diversi obiettivi.

Con riferimento a ciascuno di essi si riportano di seguito i principali elementi di valutazione emersi nel corso dell'indagine conoscitiva nonché gli ulteriori spunti di riflessione derivanti dall'attività svolta dalle Commissioni dall'inizio della legislatura.

1. Individuare il termine di effettiva applicazione della nuova disciplina sul contenuto della legge di bilancio, alla luce delle disposizioni della legge n. 243 del 2012.

In proposito è emerso innanzitutto che sia l'applicazione delle disposizioni concernenti il contenuto del nuovo disegno di legge di bilancio, di cui all'articolo 15 della legge n. 243 del 2012, sia l'applicazione di quelle in materia di equilibrio di bilancio delle regioni e degli enti locali nonché di concorso degli stessi alla sostenibilità del debito pubblico, contenute al Capo IV della medesima legge n. 243, dovrebbero riguardare i bilanci approvati nel 2016 per l'anno successivo.

A questo riguardo, si deve tenere conto del fatto che, da un lato, non è stata ancora introdotta nella legislazione ordinaria una disciplina che dia attuazione alle disposizioni sul contenuto nuovo del disegno di legge di bilancio, come richiesto dallo stesso articolo 15 della legge n. 243 del 2012, dall'altro, le norme dettate dalla medesima legge n. 243 in materia di equilibrio di bilancio delle regioni e degli enti locali presentano alcune criticità, relative principalmente alla complessa procedura delineata per l'attribuzione degli spazi di indebitamento nelle fasi avverse del ciclo. Tali criticità potrebbero essere risolte nel prossimo futuro, apportando modifiche e integrazioni alla legge n. 243, prima dell'attuazione delle predette disposizioni, previo svolgimento dei necessari approfondimenti nell'ambito di un'apposita indagine conoscitiva che le Commissioni bilancio della Camera e del Senato potrebbero deliberare dopo la conclusione della prossima sessione di bilancio.

2. Definire i contenuti e l'articolazione di ciascuna delle due sezioni che, ai sensi dell'articolo 15 della legge n. 243 del 2012, costituiscono il nuovo bilancio, con particolare riguardo 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.

Al riguardo è emerso che la prima sezione, analogamente a quanto oggi accade per la legge di stabilità, dovrebbe innanzitutto accogliere tutte le misure riguardanti le spese il cui ammontare è determinato sulla base di parametri fissati da leggi e che, in quanto tali, non possono essere automaticamente modificate attraverso la revisione degli stanziamenti, ma richiedono una modifica della normativa di riferimento, trattandosi di spese che in genere afferiscono a situazioni

giuridiche qualificate come diritti soggettivi. Inoltre, in virtù di quanto previsto dal terzo periodo del comma 3 dell'articolo 15 della legge n. 243 del 2012, la prima sezione non dovrebbe invece contenere, analogamente a quanto oggi accade per la legge di stabilità, disposizioni volte ad introdurre norme di delega, di carattere ordinamentale o organizzatorio nonché interventi di natura localistica o micro settoriale.

La seconda sezione, dovrebbe invece accogliere – come già avviene ai sensi della vigente disciplina contabile per il bilancio a legislazione vigente – le previsioni di entrata e di spesa fondate sugli effetti finanziari derivanti dal quadro normativo in vigore, escludendo quelli derivanti da interventi programmati ma non ancora tradotti in norme, intendendosi per tali anche le misure necessarie per proseguire nell'attuazione delle politiche di entrata e spesa (le cosiddette politiche variate).

Per altro, pur in presenza di una siffatta formulazione delle previsioni a legislazione vigente, appare ragionevole far confluire nella seconda sezione, oltre agli effetti finanziari della legislazione in essere, anche le rimodulazioni temporali e i rifinanziamenti o definanziamenti delle autorizzazioni di spesa, attualmente disposti dalle tabelle allegate alla legge di stabilità.

In tal modo, le tabelle non sarebbero più rappresentate in via autonoma, ma verrebbero riassorbite negli ordinari stanziamenti di bilancio e potrebbero mantenere una separata evidenza solo per finalità conoscitive, ad esempio nella relazione tecnica.

Un discorso a parte meritano invece i fondi speciali, attualmente rappresentati nelle tabelle A (parte corrente) e B (conto capitale) allegate alla legge di stabilità, che, essendo destinati alla copertura finanziaria di nuovi provvedimenti legislativi, potrebbero trovare una collocazione più appropriata nella prima sezione, considerato il loro collegamento con la variazione della legislazione in essere.

La seconda sezione del disegno di bilancio unificato dovrebbe altresì contenere, come previsto dall'articolo 15, comma 3, della legge n. 243 del 2012, le variazioni apportate alla legislazione vigente con la prima sezione. Tale disposizione sembra non tener del tutto conto delle difficoltà operative insite nell'evidenziare tali variazioni fin dalla presentazione del disegno di legge di bilancio. L'aggiornamento della seconda sezione implica infatti 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.

Al fine di superare tale problema, si potrebbe prevedere che, previa approvazione del Consiglio dei ministri, sia trasmesso alle Camere, entro 15 giorni dalla presentazione del disegno di bilancio unificato – e comunque prima dell'avvio della discussione in Commissione – un apposito allegato tecnico che integri la documentazione precedentemente trasmessa.

Infine, è stato evidenziato come la trasposizione nella legge n. 243 del 2012 dei divieti contenutistici cui si è fatto cenno in precedenza, ai fini della disciplina del contenuto della nuova legge di bilancio, risulti particolarmente problematica per quanto attiene alle conse-

guenze, anche di ordine costituzionale, che si potrebbero determinare nell'ipotesi di una loro eventuale violazione, ove si consideri il ruolo rafforzato della legge n. 243 del 2012.

Si dovrebbe quindi avviare un'approfondita discussione in merito all'opportunità di rivedere i citati vincoli contenutistici all'interno della legge n. 243, anche alla luce del carattere non puntualmente definito di alcuni di essi, come ad esempio nel caso degli interventi localistici o micro settoriali.

3. *Valutare l'opportunità di predisporre un autonomo prospetto di copertura della legge di bilancio, ovvero escludere tale predisposizione intendendo la copertura della legge di bilancio come rispetto del saldo programmatico, in coerenza con i vincoli che derivano dalla Costituzione.*

Al riguardo è stato evidenziato innanzitutto che l'articolo 14, comma 1, della legge n. 243 del 2012 stabilisce che il bilancio dello Stato è in equilibrio, come prescritto dal primo comma dell'articolo 81 della Costituzione, nel caso in cui il saldo netto da esso risultante, sia esso positivo o negativo, risulti coerente con i documenti programmatici e, in particolare, con i saldi programmatici della pubblica amministrazione, definiti secondo le regole europee. Ciò stante, è emerso che non sussistono i presupposti per la presentazione di un autonomo prospetto di copertura riferito al nuovo disegno di legge di bilancio – come prescritto invece a legislazione vigente per il disegno di legge di stabilità – ma vi è invece l'esigenza di predisporre un robusto corredo informativo al disegno di legge di bilancio che dimostri la coerenza tra il saldo netto da finanziare, in termini di competenza e di cassa, e gli obiettivi programmatici della pubblica amministrazione. Tale esigenza potrebbe essere soddisfatta, in primo luogo, mediante un'adeguata valorizzazione dei contenuti della Nota tecnico-illustrativa, attualmente presentata in allegato al disegno di legge di stabilità, ai sensi dell'articolo 17, comma 9, della legge n. 196 del 2009 e, in secondo luogo, prevedendo l'obbligo di presentazione della relazione tecnica, non solo con riferimento alla prima sezione, come prescritto espressamente dall'articolo 15, comma 7, della legge n. 243 del 2012, ma anche con riguardo alla seconda sezione, in modo da consentire di valutare l'attendibilità dei criteri utilizzati per l'elaborazione delle previsioni di entrata e di spesa, che rappresentano la base su cui si innesta la parte dispositiva della manovra.

4. *Individuare i limiti e i margini di flessibilità applicabili sia in sede di formazione sia in sede di gestione del bilancio, anche alla luce degli esiti delle più recenti novità introdotte temporaneamente a legislazione vigente.*

In proposito, è emerso innanzitutto che la disciplina in materia di flessibilità di bilancio è caratterizzata da una normativa di base dettata dalla legge di contabilità n. 196 del 2009 e 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 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 mediante la legge di bilancio con riferimento ai cosiddetti « fattori legislativi » e, in via amministrativa, con riferimento all'adeguamento al fabbisogno.

Di fronte ad un tale quadro di sovrapposizione tra diversi livelli normativi, è evidente che a regime la nuova legge di contabilità sarà 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, mantenendo 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 del bilancio a legislazione vigente.

In generale, si può ritenere che alla fissazione di rigorosi obiettivi di spesa in fase di programmazione possano corrispondere maggiori margini di flessibilità per le singole amministrazioni in fase di gestione. Si potrebbero, ad esempio, riconsiderare le tipologie di variazioni che devono essere sottoposte dai dicasteri di spesa alla valutazione del Ministero dell'economia e delle finanze. Ad esempio, si potrebbe ipotizzare che il riparto dei fondi nell'ambito dei singoli stati di previsione sia effettuato tramite decreti del Ministro competente, in luogo dei decreti del Ministro dell'economia e delle finanze.

La fissazione di rigorosi obiettivi di spesa in fase di programmazione potrebbe essere ottenuta applicando al ciclo di bilancio un approccio *top-down* più stringente rispetto a quello attuale, integrato con un processo continuo di revisione della spesa, al fine di giungere alla definizione di precisi vincoli finanziari all'interno dei quali dovranno essere formulate da ciascuna amministrazione le proposte in vista della predisposizione del disegno di legge di bilancio.

L'adozione di espliciti obiettivi di spesa nella fase di programmazione finanziaria dovrebbe indurre le amministrazioni a valutare i propri fabbisogni e priorità, compiendo le necessarie revisioni della spesa in presenza di un obiettivo programmato a livello centrale.

5. Definire i contenuti e i limiti della legge di assestamento, con particolare riguardo alla possibilità di operare con tale legge le medesime modifiche alla legislazione vigente consentite alla legge di bilancio.

In proposito, è emerso che il carattere sostanziale attribuito alla legge di bilancio non dovrebbe essere esteso alla legge di assestamento, con la quale dovrebbero invece essere disposte soltanto variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie, anche se di unità di voto diverse. La legge di assestamento, quindi, dovrebbe assumere caratteristiche e contenuti analoghi alla sezione seconda della nuova legge

di bilancio, non potendo comunque disporre innovazioni alla legislazione vigente.

In ogni caso, dovrebbe essere dimostrata la coerenza tra il saldo del bilancio dello Stato, integrato con gli effetti dell'assestamento, e gli obiettivi programmatici in termini di pubblica amministrazione indicati nel DEF.

Infine, si potrebbe prevedere la fissazione di un termine per l'approvazione della legge di assestamento, al fine di consentire alle amministrazioni di proseguire più tempestivamente nella sua attuazione, valutando la possibilità di un anticipo dei termini di presentazione del Rendiconto generale dello Stato, posto che detto anticipo risulta tecnicamente necessario ai fini dell'anticipo della presentazione del disegno di legge di assestamento.

6. 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 validazione del quadro macroeconomico programmatico contenuto nel Documento programmatico di bilancio.

Al riguardo, è emerso innanzitutto che non esistono le condizioni per anticipare il termine di presentazione della Nota di aggiornamento del DEF e che semmai vi è l'esigenza opposta. Si è in presenza, infatti, di un'evidente discrasia fra la data di presentazione della Nota di aggiornamento del DEF (20 settembre) e la data di trasmissione della seconda notifica sull'indebitamento netto e sul debito delle amministrazioni pubbliche da parte dell'ISTAT alla Commissione europea, in applicazione del Protocollo sulla procedura per disavanzi eccessivi (30 settembre, ultimo giorno utile previsto dal Protocollo).

Tale discrasia non è al momento superabile anticipando la diffusione dei dati a prima del 20 settembre, giacché l'ISTAT è al momento in grado di assicurare un anticipo di una sola settimana rispetto al termine del 30 settembre, stante i tempi di fornitura dei dati da parte delle istituzioni coinvolte. Ne deriva che la Nota di aggiornamento, a causa dei vigenti termini previsti per la sua presentazione, riporta un *set* informativo sui dati di finanza pubblica a consuntivo, in particolare dell'anno precedente, che potrebbe essere reso obsoleto da quanto indicato nella notifica.

Vi è invece l'esigenza di anticipare ai primi di ottobre la presentazione della manovra di finanza pubblica, rispetto alla data del 15 ottobre, in modo da consentire all'Ufficio parlamentare di bilancio di acquisire tutte le informazioni sulla manovra, ai fini della validazione del quadro macroeconomico programmatico, in tempo utile per la trasmissione del Documento programmatico di bilancio, di cui il citato quadro fa parte, alla Commissione europea entro il 15 ottobre.

In questo contesto, considerato lo strettissimo lasso di tempo che intercorrerebbe tra la presentazione della Nota di aggiornamento e il nuovo disegno di legge di bilancio, appare del tutto ragionevole presentare la Nota di aggiornamento del DEF congiuntamente al disegno di legge di bilancio ai primi di ottobre. Inoltre, considerata

la funzione molto simile che svolge la Nota di aggiornamento del DEF rispetto al Documento programmatico di bilancio, i contenuti della Nota di aggiornamento potrebbero essere riorganizzati, facendo confluire in essi quelli del Documento programmatico.

In particolare, si potrebbe valutare l'opportunità di far diventare lo schema di Documento programmatico di bilancio un'apposita sezione della Nota di aggiornamento, analogamente a quanto accade per lo schema di programma di stabilità che, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, della legge n. 196 del 2009, rappresenta una sezione del DEF. In questo modo, si colmerebbe una lacuna della legge di contabilità che, nel catalogare i documenti che il Governo è chiamato a produrre in materia di finanza pubblica, non menziona il Documento programmatico di bilancio.

Una simile impostazione produrrebbe, infatti, sensibili vantaggi sotto il profilo procedurale valorizzando il ruolo decisionale del Parlamento sulla proposta del Governo, fermo restando che con la risoluzione di approvazione della Nota di aggiornamento potrebbero comunque essere forniti al Governo indirizzi da realizzare nel corso della manovra, anche, eventualmente, sulla base dei rilievi dell'Ufficio parlamentare di bilancio.

Così facendo si avvicinerebbe la procedura italiana a quella adottata dalla maggior parte dei Paesi europei e si prenderebbe atto del fatto che l'indirizzo sulla direzione della politica di bilancio viene deciso nelle sue grandi linee in aprile, nell'ambito dell'esame del DEF, e che la Nota di aggiornamento e la relativa risoluzione, per il momento in cui oggi intervengono, svolgono un ruolo di indirizzo ormai assai limitato nella preparazione del disegno di legge di stabilità.

7. Valutare l'opportunità di introdurre ulteriori correzioni alla legge di contabilità e finanza pubblica di cui alla legge n. 196 del 2009, alla luce delle criticità emerse nel corso della sua attuazione, come ad esempio quelle inerenti all'introduzione delle clausole di salvaguardia e di invarianza finanziaria, alla copertura dei provvedimenti recanti deleghe legislative e ai contenuti delle relazioni tecniche riferiti a provvedimenti recanti nuovi o maggiori oneri.

Al riguardo è emerso che l'attuazione dei principi fissati dall'articolo 15 della legge n. 243 del 2012 sul contenuto della legge di bilancio potrebbe rappresentare l'occasione, attraverso modifiche e integrazioni alla legge di contabilità, per affrontare alcuni temi emersi, in sede parlamentare, nel corso dell'esame dei profili finanziari di provvedimenti recanti nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

Il primo tema si riferisce all'opportunità di escludere, in via generale, la possibilità di ricorrere a coperture a valere su specifiche autorizzazioni di spesa che dovrebbero essere destinate a finalità indicate dai contribuenti all'atto del prelievo fiscale. Si fa riferimento, in particolare, all'introduzione del divieto di utilizzo della quota dell'otto per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche devoluta alla diretta gestione statale nonché alla quota del cinque per mille del gettito dell'imposta sul reddito delle persone

fisiche, che i contribuenti destinano al finanziamento della ricerca scientifica e universitaria, delle ONLUS e di altri organismi che svolgono attività sociali di particolare rilievo.

Il secondo tema riguarda, invece, le clausole di salvaguardia finanziaria, disciplinate dall'articolo 17, comma 1, della legge n. 196 del 2009, che nel corso del tempo si sono spesse volte concretizzate non in misure automaticamente applicabili in caso di sfioramento rispetto alle previsioni di spesa, ma nel rinvio a successivi decreti ministeriali che rideterminano i parametri sottostanti la spesa oggetto di previsione o l'ammontare di talune imposte ovvero riducono l'ammontare delle spese rimodulabili di taluni programmi di spesa.

In proposito, nel corso dell'esame parlamentare delle citate clausole è stato rilevato come la rideterminazione dei parametri sottostanti la spesa attraverso provvedimenti di carattere amministrativo susciti non poche perplessità non solo per il rango secondario dello strumento normativo utilizzato, ma anche perché suscettibile di determinare una situazione di oggettiva incertezza in merito alla portata dei benefici concessi per legge che spesso si sostanziano in veri e propri diritti soggettivi. Tale situazione è stata ancor più sottolineata nell'ipotesi in cui il rinvio ad un successivo provvedimento amministrativo sia effettuato da decreti legislativi attuativi di deleghe che non prevedono tra i propri principi e criteri direttivi la possibilità di un simile rinvio.

Le clausole di salvaguardia che individuano, come forma di compensazione finanziaria, stanziamenti rimodulabili di programmi di spesa appaiono invece non del tutto coerenti con la programmazione di bilancio, posto che l'ammontare degli stanziamenti utilizzati è definito all'inizio dell'esercizio senza tenere conto della funzione di salvaguardia assegnata agli stanziamenti medesimi dalle nuove iniziative legislative approvate in corso d'anno.

Alla luce di tali profili problematici, appare quindi opportuno avviare una riflessione in merito all'opportunità di modificare la disciplina delle clausole di salvaguardia contenuta nella legge di contabilità. In questa prospettiva, si potrebbe ad esempio prevedere la costituzione *ex ante* con la legge di bilancio di appositi stanziamenti destinati alla compensazione dei maggiori oneri che complessivamente si verificano nel corso dell'esercizio in relazione all'attuazione di leggi di spesa – la cui dotazione potrebbe essere determinata in funzione degli sfioramenti registrati nell'anno precedente o di altri parametri ritenuti utili allo scopo – in modo da non interferire sull'attuazione dei programmi di spesa in essere.

Tale compensazione dovrebbe essere effettuata con appositi decreti che prelevano le occorrenti risorse dal predetto Fondo da trasmettere alle Camere al fine di assicurare una costante informazione del Parlamento sugli andamenti di spesa. Con successivo provvedimento legislativo dovrebbero essere invece adottate le misure correttive, espansive o restrittive, necessarie all'allineamento tra oneri e risorse a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo. Tale provvedimento potrebbe essere ragionevolmente identificato con la nuova legge di bilancio che, alla prima sezione, come visto in precedenza, dovrebbe contenere proprio le misure riguardanti le spese il cui ammontare è determinato sulla base di parametri fissati da leggi, le quali non

possono essere automaticamente modificate attraverso la revisione degli stanziamenti ma richiedono una modifica della normativa di riferimento.

È evidente peraltro che il problema della formulazione delle clausole di salvaguardia finanziaria è strettamente collegato a quello della corretta quantificazione degli oneri. Non vi è dubbio, infatti, che la previsione di clausole di salvaguardia non possa prescindere da oneri correttamente quantificati e coperti. Non dovrebbe quindi essere consentita la formulazione di clausole di salvaguardia che fungano da « coperture di riserva » per sopperire alla mancanza di risorse determinata da coperture finanziarie che già *ex ante* appaiono dagli esiti quanto mai incerti.

Più in generale, nonostante l'importante sforzo compiuto dal Governo per la messa a disposizione delle relazioni tecniche, appare ancora necessario individuare i correttivi più idonei affinché le amministrazioni interessate siano maggiormente coinvolte nel relativo procedimento di elaborazione, in maniera tale da consentire al Ministero dell'economia e delle finanze di svolgere l'indispensabile funzione di verifica di tali elaborati, ai fini della successiva presentazione in Parlamento.

Sempre al tema della corretta predisposizione della relazione tecnica si ricollegano le questioni relative alla previsione di clausole di invarianza finanziaria e al rinvio della copertura delle deleghe legislative a successivi provvedimenti legislativi, compresi i decreti legislativi di attuazione.

Per quanto riguarda le clausole di invarianza finanziaria va infatti sottolineato come appaia essenziale una costruzione attendibile delle stesse risultante dalla relazione tecnica, giacché 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.

La copertura delle leggi di delega mediante il rinvio a successivi provvedimenti legislativi ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge n. 196 del 2009, non appare invece presentare profili problematici, purché sia rispettato il vincolo della previa o contestuale entrata in vigore delle norme comportanti le coperture rispetto a quelle di carattere oneroso e sempre che gli oneri risultanti dall'attuazione della delega non siano effettivamente quantificabili *ex ante*, ossia all'atto della definizione della relativa delega legislativa.

A conclusione del presente documento, appare opportuno evidenziare come sia emersa con particolare chiarezza nel corso dell'indagine conoscitiva la strettissima connessione esistente tra la nuova disciplina sul contenuto della legge di bilancio e l'attuazione delle deleghe conferite al Governo ai sensi degli articoli 40 e 42 della legge n. 196 del 2009, non solo dal punto di vista contenutistico, considerata la diretta incidenza delle stesse sulla disciplina contabile, ma anche dal punto di vista procedurale. Infatti, le deleghe dovranno essere esercitate entro il 31 dicembre 2015 – salvo l'eventuale proroga di novanta giorni prevista per la delega di cui all'articolo 42 della legge n. 196 del 2009 dal comma 3 del medesimo articolo – e la nuova

disciplina sul contenuto della legge di bilancio dovrebbe essere invece approvata entro i primi mesi del 2016, in modo da consentirne l'attuazione con la manovra finanziaria 2017.

Ne consegue che le Commissioni bilancio saranno chiamate a esprimere i propri pareri sugli schemi di decreto legislativo derivanti dall'esercizio della delega nell'ambito di una procedura assai complessa che si svolgerà contestualmente a quella di esame del progetto di legge che disciplinerà il contenuto del nuovo bilancio. Tale procedura peraltro potrebbe non essere ultimata entro il termine del 31 dicembre 2015, giacché, nell'ipotesi di mancato recepimento dei pareri da parte del Governo, è prevista la ritrasmissione degli schemi di decreto alle Commissioni parlamentari ai fini dell'espressione di un ulteriore parere, con un sensibile allungamento dei tempi necessari alla definitiva adozione degli atti.

Inoltre, si deve tenere conto del fatto che sia il citato progetto di legge sia i decreti legislativi si dovrebbero tradurre in massima parte in modifiche e integrazioni alla legge n. 196 del 2009, con un evidente rischio di sovrapposizione tra l'esame degli emendamenti riferiti al provvedimento che definirà i contenuti del bilancio unificato e i pareri che le Commissioni bilancio della Camera e del Senato saranno chiamate ad esprimere sugli schemi di decreto legislativo attuativi delle deleghe, peraltro in concomitanza con una fase particolarmente intensa dei lavori parlamentari qual è la sessione di bilancio.

In questo contesto, ai fini di una sensibile semplificazione dei lavori, il Governo potrebbe quindi valutare l'opportunità di rinunciare all'esercizio delle deleghe, accorpando i contenuti degli schemi di decreto legislativo attualmente in via di predisposizione e quelli sulla disciplina del contenuto della nuova legge di bilancio in un unico disegno di legge da presentare a breve scadenza presso la Camera dei deputati.