

Il ritorno del bilancio

Rita Perez

Abstract: La riforma del bilancio, inizialmente affidata alle deleghe in attuazione della legge n. 196/2009, deve oggi tenere conto degli effetti derivanti dalle nuove disposizioni costituzionali. Ciò ha comportato un avvicinamento della decisione finanziaria alla procedura da seguire per la sua preparazione e gestione. La prima coincide con i contenuti della legge di bilancio. Con la seconda, si dettano regole analitiche per la preparazione del bilancio e per la sua gestione, al fine di assicurare i risultati richiesti dalla Costituzione.

Le deleghe per la riforma della contabilità e della finanza pubblica

La legge n. 196/2009, art. 40, c. 1, di contabilità e finanza pubblica, conteneva una delega al governo, da esercitarsi entro un biennio, per l'adozione di uno o più decreti legislativi al fine della correzione e integrazione della struttura del bilancio dello Stato, articolata in missioni e programmi, assicurando al bilancio una maggiore certezza, trasparenza e flessibilità¹. Inoltre, con l'art. 42, la stessa legge prevedeva l'adozione di atti delegati per il passaggio da un bilancio annuale di previsione, redatto in termini di competenza e cassa, a un bilancio di sola cassa. Sotto questo profilo, nel 2011, era stato emanato un provvedimento correttivo dell'art. 42 che, coordinando la legge n. 196/2009 con la normativa europea,

¹ Un altro gruppo di deleghe, in vista dell'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, era previsto con l'art. 2 della stessa legge.

prevedeva anche il ripristino di un bilancio di previsione annuale redatto in termini di competenza, accanto a quello di sola cassa (art. 5, l. n. 39/2011).

Le deleghe, previste dalla legge n. 196/2009 per il completamento della struttura del bilancio dello Stato, non sono state esercitate nei termini previsti e, con l'art. 1, c. 2, della legge n. 89/2014, di conversione del decreto legge n. 66/2014, il governo è stato nuovamente incaricato di riordinare la “disciplina per la gestione del bilancio”, per il potenziamento della funzione del bilancio di cassa e per l'adozione di un testo unico in materia di contabilità di Stato e di tesoreria. Con la legge, si richiedeva, inoltre, che i decreti, da emanare in base alla legge di delega con scadenza al 31 dicembre 2015, intervenissero in merito alla riorganizzazione dei programmi di spesa e delle missioni e alla programmazione delle risorse, assicurando una maggior certezza, trasparenza e visibilità. Tuttavia, anche questo termine è stato lasciato scadere dal governo e disposizioni normative in grado di influire sulla contabilità e sul bilancio si sono avute, con l'eccezione costituita dalle deleghe per l'armonizzazione dei sistemi contabili, solo nel 2016².

La tardiva attuazione delle deleghe è avvenuta, peraltro, in un contesto costituzionale, economico e finanziario nel quale, soprattutto a far tempo dal 2012, sono state introdotte significative novità derivanti soprattutto dall'ordinamento europeo. Queste novità, non previste dalle leggi di delega, avevano a oggetto gli obiettivi del bilancio, ma anche la sua struttura e influivano sulle regole di gestione. Esse avevano dato luogo a ben quattro atti normativi, introdotti da una pluralità di fonti che hanno

² L'art. 2 della l. n. 196/2009 prevedeva anche l'adozione di uno o più decreti delegati per l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche che ha trovato attuazione con il d.lgs. n. 91/2011. In materia di armonizzazione, L.Mercati, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, in www.federalismi.it, n. 2/2014; altra eccezione è rappresentata dalla legge n. 243/2012.

spaziato da una legge costituzionale a una legge rinforzata per la sua attuazione e, in un gioco di scatole cinesi, a una legge rinforzata per modificare la precedente legge rinforzata e a una legge ordinaria (rispettivamente l. cost. n.1/2012; l. n. 243/2012; l. n. 164/2016 e l. n. 163/2016).

A questi provvedimenti andavano aggiunti i due, tardivi, decreti attuativi delle leggi delega (d.lgs. n. 90/2016 e d.lgs. n. 93/2016). Il complesso di queste norme, svolgenti funzioni integrative della legge n. 196/2009 e attuative della riforma costituzionale, costituisce la parte più consistente dell'attuale normativa sul bilancio³.

Il contesto costituzionale

Il contesto normativo in materia di bilancio, che si è presentato nel 2016, ha mostrato le novità introdotte rispetto al passato.

a) In primo luogo, le richieste provenienti dall'ordinamento europeo hanno influito sugli aspetti organizzativi dei controlli, affidati a un organismo indipendente⁴. Inoltre, regole europee molto stringenti hanno anche investito, attraverso il semestre europeo che, per effetto del *two pack*, ha assunto un orizzonte di dodici mesi, la redazione del bilancio di previsione sul quale la Commissione europea può intervenire fino al momento della sua approvazione. In tal modo, il bilancio di previsione cessa di essere un atto che appartiene esclusivamente al governo e al

³ Funzioni integrative sono svolte anche dalla l. n. 163/2016, formalmente di modifica di alcuni articoli della legge n. 196/2009, concernenti il contenuto della legge di bilancio, in attuazione dell'art. 15 della l. n. 243/2012.

⁴ La direttiva 2111/85/Ce ha richiesto che il controllo sulle regole di bilancio degli Stati si fondi su un'analisi affidabile, eseguita da organismi indipendenti. Questa richiesta ha portato alla costituzione dell'Ufficio parlamentare di bilancio.

Parlamento, come scritto nella Costituzione. Ma, soprattutto, si deve alla pressione europea l'emanazione della legge costituzionale n. 1/2012 che ha disposto, all'art. 81 cost., il principio dell'equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio dello Stato⁵.

b) L'adozione del principio dell'equilibrio del bilancio è stata accompagnata dall'abrogazione dell'art. 81 cost., c. 3, che impediva alla legge di bilancio di introdurre nuove entrate e nuove spese. E ciò ha comportato che con la legge di bilancio si potessero introdurre novità, in precedenza non consentite, rendendo, in tal modo, obsoleta l'articolazione della decisione di finanza pubblica, fino a quel momento seguita, fondata su una legge di stabilità approvata in un momento precedente alla legge di bilancio. Oggi i contenuti della legge di stabilità sono incorporati nella legge di bilancio.

Sul profilo dell'introduzione delle novità, va osservato che il divieto non ha impedito, in passato, che con la legge di bilancio si finanziassero interventi non determinati dalla legislazione vigente, purché le somme da impiegare fossero già accantonate in bilancio in fondi utilizzabili in occasione del manifestarsi di specifiche esigenze. Basti pensare all'iscrizione in bilancio dei fondi globali. Come è stato osservato⁶, i fondi dimostrano che il bilancio, almeno dal 1978, ha avuto la facoltà di

⁵ Tra i numerosi scritti in materia, M. Luciani, *L'equilibrio di bilancio e i principi fondamentali: la prospettiva del controllo di costituzionalità*, in Corte costituzionale, *Il principio dell'equilibrio di bilancio secondo la riforma costituzionale del 2012*, Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, 22 novembre 2013, Milano, Giuffrè, 2014, 1 ss. Le vicende costituzionali del bilancio sono analizzate da A. Brancasi, *La disciplina costituzionale del bilancio: genesi, attuazione, evoluzione, elusione*, in "Il Filangieri", *Costituzione e pareggio di bilancio*, Quaderno, 2011, Napoli, Jovene, 2012; C. Goretti, *Costituzione e pareggio di bilancio. Gli effetti della riforma costituzionale del 2012 sulla decisione di bilancio*, in "Il Filangieri", cit., 203 ss.

⁶ G. Rivosecchi, *Legge di bilancio e leggi di spesa tra vecchio e nuovo articolo 81 della Costituzione*, in *Dalla crisi economica al pareggio di bilancio: prospettive, percorsi e responsabilità*, Atti del LVIII Convegno di studi di Scienza dell'amministrazione, Varenna, 20-22 settembre 2012, Milano, Giuffrè, 2013, 381 ss. spec. 399 ss. A. Brancasi, *La decisione di finanza pubblica secondo l'evoluzione della disciplina costituzionale*, in *La costituzione economica: Italia, Europa*, a cura di C. Pinelli e T. Treu, Bologna, Il Mulino, 2010.

determinare l'ammontare di spese, inviando ordini alla tesoreria. Esempi possono essere costituiti dall'approvazione di una legge, finanziabile sui fondi speciali o dall'assunzione di una spesa imprevista a carico del relativo fondo scritto in bilancio. In questi casi, con la legge di bilancio, si attribuisce una specifica destinazione a somme accantonate con finalità generiche⁷.

c) Infine, in base al comma 6 del nuovo art. 81 cost., i differenti aspetti della riforma costituzionale dovevano essere attuati da una legge, divenuta, poi, la legge n. 243/2012, da approvare con una particolare maggioranza (e per questo motivo definita legge rinforzata), il cui articolo 15 ha mutato la struttura della legge di bilancio, disponendo che i conti pubblici da presentare al Parlamento per l'approvazione fossero contenuti in un unico atto legislativo.

Questi eventi hanno mostrato che, nel 2016, la disciplina della contabilità e della finanza pubblica non poteva essere affidata solo all'attuazione di deleghe, previste in anni passati, ma doveva tenere conto delle modifiche introdotte nel 2012 che, investendo gli obiettivi del bilancio, la sua struttura e le sue diverse articolazioni interne influivano sulla programmazione finanziaria e sulla decisione di finanza pubblica⁸. In particolare, le nuove disposizioni in materia di contabilità e finanza pubblica dovevano investire la valutazione dei risultati della gestione⁹, ma dovevano contenere norme che accompagnassero e influissero sulla decisione di bilancio e una disciplina dei controlli concomitanti, svolti nel

⁷ Brancasi, La Corte dei conti prende posizione sulla nuova legge di bilancio, in "Riv. Corte conti", 2015, fasc. 4-5, 85 ss.

⁸ L'evoluzione della legislazione di contabilità è esaminata con estrema attenzione da G. Rivosecchi, *Legge di bilancio*, cit.

⁹ G. D'Auria, *I controlli*, in *Trattato di diritto amministrativo-Diritto amministrativo generale*, a cura di S. Cassese, Milano, 2003, 1343 ss.

corso dell'attività. Questi controlli, già previsti dalla l. n. 20/1994¹⁰, hanno svolto negli ultimi anni un ruolo di scarso rilievo perché, come è stato osservato, le crisi finanziarie e l'esigenza di imbrigliare la spesa hanno portato a un impoverimento degli obiettivi dei controlli, sempre più finalizzati a verificare la coerenza del quadro finanziario con le disposizioni europee, riducendo il ruolo della gestione¹¹.

Va osservato che la normativa di contabilità, e il suo adeguamento alle esigenze della decisione finanziaria, è stata materia sempre trascurata dal legislatore¹², e, a suo tempo, molta fiducia, su una più attenta valutazione dei fatti di gestione, su una migliore attività di coordinamento e di armonizzazione dei sistemi contabili, su una più dettagliata regolazione della trasparenza delle disposizioni in materia di bilancio e contabilità pubblica era stata riposta nella legge n. 196/2009¹³. I ritardi nella sua attuazione hanno mostrato, però, lo scarso interesse del Parlamento in materia, tanto più condannabile nel momento in cui vi era stato un accentramento amministrativo della decisione finanziaria che si era progressivamente allontanata dalla disciplina legislativa per percorrere altre strade non previste dalle leggi e neppure consentite dalla Costituzione¹⁴. Addirittura, la decisione finanziaria, già alla fine del secolo scorso, si era staccata dall'organo collegiale di governo, cui spettava in

¹⁰ Si vedano le osservazioni di G. D'Auria, *I controlli*, in *Istituzioni di diritto amministrativo*, a cura di S. Cassese, 5°, Milano, Giuffrè, 2015, 545 ss.

¹¹ Così G. D'Auria, *I controlli*, cit., in *Istituzioni di diritto amministrativo*, spec. 558 ss.

¹² G. della Cananea, *Dalla contabilità di Stato alle finanze pubbliche: la prospettiva europea*, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", 2004, 1143 ss.

¹³ C. Bergonzini, *Teoria e pratica delle procedure di bilancio dopo la legge n. 196 del 2009*, in "Quad. cost.", n. 1, marzo 2011; R. Perez, *L'accentramento della decisione finanziaria*, in questa rivista, n. 7/2010, 679 ss.

¹⁴ Basti pensare ai disegni di legge (finanziaria e di stabilità) contenenti la manovra e ai maxi emendamenti presentati, nel corso della discussione, contenenti misure accorpate sotto un solo articolo con centinaia di commi. Su questi disegni di legge spesso è stata posta la questione di fiducia. Si pensi ai provvedimenti collegati alla manovra, alle leggi "Milleproroghe" che modificavano l'ordine, i tempi e i contenuti degli interventi appena approvati. Ma il distacco tra decisione finanziaria e Costituzione, nel senso che la forma di governo finanziario non si fonda più sulla Costituzione, pur se costituzionalmente rilevante, è rilevato da L. Elia, *Governo (forme di)* in "Enc. dir.", XIX, Milano, 1970, 634 ss.

base alla Costituzione, per essere guidata dall'amministrazione finanziaria¹⁵.

Normativa contabile e decisione finanziaria

La divaricazione tra normativa contabile e decisione finanziaria mostra oggi una inversione di tendenza in quanto le recenti disposizioni hanno attenuato la separazione, fino a oggi operante, tra due linee di intervento: quelle che riguardavano gli obiettivi finanziari scritti nel bilancio e quelle attinenti alla normativa di contabilità, alla programmazione finanziaria e alla gestione.

Sotto il profilo degli obiettivi finanziari, le nuove misure costituzionali non si sono limitate a ridurre la capacità decisionale del governo in materia di finanza pubblica, con la richiesta di assicurare l'equilibrio tra entrate e spese e con il divieto del ricorso al debito. Le norme costituzionali, in vista degli obiettivi da raggiungere, hanno distribuito tra più soggetti la responsabilità della decisione finanziaria. Essa investe, oggi, lo Stato, che “assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio” (art.81), ma anche le pubbliche amministrazioni, che “assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico” (art. 97), e le regioni e gli enti locali che, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, “concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione

¹⁵ C. Bergonzini, *Teoria e pratica*, cit.; R. Perez, *L'evoluzione della decisione finanziaria*, in *Governo della finanza pubblica e federalismo fiscale*, Atti del Convegno della Corte dei conti, Sezione di controllo per la Regione siciliana, (Palermo 4 e 5 marzo 2011), Bari, Cacucci, 2012, 63 ss. G. Rivosecchi, *Legge di bilancio*, cit., 381 ss. spec. 423; N. Lupo, *Costituzione e bilancio. L'art. 81 della Costituzione tra interpretazione, attuazione e aggiramento*, Roma, Luiss University Press, 2007.

europea” (art. 119). E sul modo in cui queste responsabilità si articoleranno dovranno intervenire diverse discipline di bilancio.

Anche le possibilità di deroghe al divieto di ricorso al debito, scritte nel testo costituzionale, richiamando gli “effetti del ciclo economico” e il “verificarsi di eventi eccezionali”, richiedono, prima della loro adozione, l’interpretazione di una vicenda economica e la valutazione della dimensione di fenomeni, che il governo non è in grado di effettuare¹⁶.

La l. n. 243/2012, art. 6, n. 2, in attuazione delle disposizioni ora richiamate, interpretando gli eventi che consentono una deroga al divieto, ha fatto coincidere gli eventi eccezionali, da individuare in coerenza con l’ordinamento dell’Unione europea, esclusivamente con periodi di grave recessione economica o con eventi straordinari al di fuori del controllo statale (incluse le gravi crisi finanziarie nonché le gravi calamità naturali), con rilevanti ripercussioni sulla situazione finanziaria generale del paese e queste disposizioni hanno trovato già numerose attuazioni. Al verificarsi di questi eventi, in base all’art. 6, n. 3, della legge, il governo, ove ritenga di discostarsi temporaneamente dall’obiettivo programmatico, può sottoporre alle Camere una relazione per le “conseguenti deliberazioni parlamentari”. La relazione del governo può essere presentata alle Camere come un annesso alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (Def), ai sensi della l. n. 163/2016, art. 1¹⁷.

Sotto il secondo profilo, che riguarda la normativa di contabilità, va osservato che sul rispetto dei diversi equilibri finanziari invocato dalla

¹⁶ Senza aggiungere che si tratta di un lessico riferito a fenomeni che mal si prestano a essere inseriti e descritti in una carta costituzionale per sua natura finalizzata alla determinazione delle regole fondamentali sulle quali poggia un ordinamento.

¹⁷ L’art. 1 istituisce dopo il c.5, l. n. 196/2009, il comma 5-*bis*.

Costituzione, incidono, necessariamente, le norme sulla struttura del bilancio e i suoi contenuti, fondati su nuove regole di contabilità pubblica richieste, non solo dalle leggi delega, ma anche dalle nuove disposizioni costituzionali delle quali la normativa di bilancio non può non tener conto.

Sotto questo aspetto, come ha osservato il Ministro dell'economia e delle finanze, la riforma del bilancio, attraverso l'adozione delle norme delegate, non deve essere interpretata come un semplice adempimento normativo con cui adeguare nuove regole di procedura contabile e di programmazione della spesa a un tessuto normativo già esistente. In realtà, le norme approvate presentando una più approfondita e accurata articolazione del processo di definizione e di programmazione della politica di bilancio, andranno a costituire il fondamento attraverso il quale sarà possibile centrare i nuovi obiettivi costituzionali¹⁸.

Questo spiega come sia difficile, oggi, considerare i due filoni (quelli volti a integrare l'articolazione della procedura di bilancio e quelli che hanno imposto nuovi obiettivi finanziari) come separati. Piuttosto essi hanno imposto un processo di ridefinizione legislativa, certamente più complesso rispetto a quello a suo tempo previsto dal legislatore delegante, - e di cui la procedura ex art. 6 della legge rinforzata rappresenta un esempio - che tenga conto delle necessarie integrazioni tra i due gruppi di regole, oggi strettamente complementari.

Su questo profilo, che unisce i nuovi obiettivi costituzionali di equilibrio del bilancio e l'attuazione delle deleghe - e, in generale, della normativa in materia di preparazione e gestione del bilancio - esiste un inizio di dialogo tra gli organi pubblici, desumibile dalla letteratura grigia,

¹⁸ Si veda "Il Sole 24 Ore" del 26 maggio 2016.

che ha messo in evidenza l'opportunità di collocare i contenuti degli atti delegati e degli atti integrativi della struttura del bilancio, sullo sfondo costituito dalla legge n. 243/2012¹⁹.

L'integrazione della normativa contabile

Il legame tra procedura da seguire per la elaborazione del bilancio e i nuovi traguardi da conseguire volti ad assicurare l'equilibrio tra entrate e spese considerato oggi come fondamentale, è percepibile dalla lettura della normativa di recente emanazione (d.lgs. n. 90/2016, d.lgs. n. 93/2016 e la legge n.163/2016)²⁰.

Con questi atti, non sempre esclusivamente di attuazione delle leggi di delega, - ad esempio non è attuazione della delega la legge n. 163/2016, destinata a dare esecuzione all'art. 15 legge n. 243/2012, ma che integra la l. n. 196/2009 - e che hanno comportato una faticosa scucitura e ricucitura di quest'ultima, sono state adottate misure incidenti sulla struttura del bilancio dello Stato. In via preliminare, va osservato che il legislatore, disciplinando gli atti integrativi della legge n.196/2009, ha escluso l'adozione di norme di delega, di carattere ordinamentale o organizzatorio e di interventi di natura localistica o micro settoriale (le c.d. leggi

¹⁹ In particolare, Corte dei conti, sezioni riunite in sede di controllo, *Indagine conoscitiva sulle prospettive di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio*, giugno 2015; Ufficio parlamentare del bilancio, Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'*Indagine conoscitiva sulla riforma della struttura del bilancio dello Stato e sul rafforzamento del bilancio di cassa*, Commissioni congiunte (5° del Senato della Repubblica (bilancio) e V della Camera dei deputati (Bilancio, Tesoro e programmazione), 15 marzo 2016.

²⁰ Sotto il profilo del collegamento tra dimensione e gestione delle risorse assegnate e obiettivi perseguiti con la spesa pubblica, Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Audizione Commissioni riunite Camera e Senato, *Attuazione delle deleghe per il completamento della riforma del bilancio e il potenziamento del bilancio di cassa, in base ai criteri indicati agli articoli 40 e 42 della legge n. 196/2009*, Roma, 15 marzo, 2016.

“mancia”). Questi divieti, già disposti dalla legge n. 196/2009, art. 11, n. 3, non hanno impedito, in passato, ai diversi governi di ignorarli. Certo, si può osservare che, dal 2017, il divieto sarà riconducibile a una legge rinforzata, che lo prevede all’art. 15, c. 2, e che è modificabile solo da disposizioni di pari forza, e si può sperare che, per il governo, sarà più difficile superarli²¹. Inoltre, sono state approvate regole che esercitano la loro influenza sulla capacità del governo di determinare la sostenibilità dei conti pubblici e di centrare gli obiettivi di bilancio²². Queste regole sono contenute nel d.lgs. n. 93 e nel d.lgs. n. 90. Soprattutto quest’ultimo ha previsto diversi interventi sulla struttura del bilancio dello Stato intervenendo anche sulla *spending review*. Con l’art. 5 del decreto, nell’ambito del contributo dello Stato alla definizione della manovra annuale e sulla base degli obiettivi indicati dal Def, di cui all’art. 10, e da quanto previsto nel Cronoprogramma (documento in cui sono indicate informazioni sui pagamenti che si prevede di effettuare in un arco di tempo ben determinato)²³ si è disposto che gli obiettivi di spesa di ciascun ministero siano definiti entro il 31 maggio di ciascun anno.

La definizione avviene con apposito Dpcm e, in termini di risparmi da conseguire o di risorse da impiegare, deve essere riferita al successivo triennio. Questi obiettivi, indicati nel Def, sono tradotti dai singoli ministeri, sulla base della legislazione vigente, in specifici interventi da adottare con il disegno di legge di bilancio. Il controllo sul conseguimento

²¹ In questa sezione dovrebbero essere iscritti anche i fondi speciali in quanto contengono fondi per alimentare la futura decisione legislativa e alle sue variazioni. Su questo profilo, si veda anche A. Brancasi, *La Corte dei conti prende posizione*, cit. .

²² Ministero dell’economia e delle finanze, *Audizione*, cit.

²³ Il Cronoprogramma, previsto dall’art. 1, d.lgs. n.93/2016, contiene dettagliate indicazioni sui pagamenti che si prevede di effettuare nel periodo di riferimento distinguendo tra somme scritte nel conto residui dalle somme destinate al pagamento delle somme iscritte nel conto competenza.

delle finalità previste è affidato al Ministero dell'economia e delle finanze che, in base a informazioni trasmesse dai singoli ministeri, informa il Consiglio dei ministri, tramite una relazione che illustra i risultati raggiunti (art.5, c.2, d.lgs. n. 90/2016).

Ai fini di una redazione del bilancio di previsione più flessibile²⁴, sono stati adottati, già dal 2009, per le amministrazioni, comuni schemi di bilancio organizzati in missioni e programmi (art. 2, n. 6, lettera h), l. n. 196/2009). Su questa prima articolazione, al fine di assicurare una maggiore trasparenza e un maggior dettaglio dei programmi, è intervenuto il decreto n. 90/2016, art. 2. Con il decreto, accanto alle missioni (34), che rappresentano le funzioni delle singole amministrazioni (al Ministero dell'economia e delle finanze fanno capo 26 missioni), e ai programmi (182), considerati aggregati omogenei di prodotti e servizi finali, diretti alla realizzazione delle funzioni (a ogni missione fanno capo da 2 a 7 programmi), e che coincidono con i centri di responsabilità amministrativa, sono state introdotte le azioni, per specificare ulteriormente le finalità della spesa rispetto a quella individuata da ciascun programma²⁵.

Inizialmente, le azioni hanno rivestito carattere meramente conoscitivo e, successivamente, funzioni discrezionali di autorizzazione della spesa (art.1, c.7 e c.8 del decreto). Esse si configurano come un'articolazione dei programmi²⁶, permettendo una rappresentazione più

²⁴ Così Ufficio parlamentare del bilancio, *Audizione*, cit.

²⁵ Le azioni sono individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri. Esse raggruppano risorse finanziarie che specificano le finalità dei settori che ricevono il contributo. Per quanto riguarda i programmi, con le nuove disposizioni, viene eliminato il principio che la rimodulazione delle risorse dovesse essere formulata tra programmi appartenenti alla medesima missione di spesa.

²⁶ Va osservato, però, che sulla capacità dei programmi di rendere maggiormente evidente il legame tra risorse in bilancio e finalità dell'intervento pubblico, il Ministero dell'economia e delle finanze ha ritenuto le nuove norme

dettagliata dell'allocazione della spesa in aree omogenee. In aggiunta, le azioni possiedono un contenuto propositivo, individuando le categorie di beneficiari cui si rivolgono, consentendo una scrittura del bilancio di previsione più chiara e più trasparente²⁷. Esse sono accompagnate da indicatori di risultato che dovrebbero permettere, al termine della gestione, una valutazione dell'esito complessivo dell'attività²⁸.

Altro elemento destinato a migliorare la trasparenza della legge di bilancio è il potenziamento del bilancio di cassa. Come si è detto, la legge n. 39/2011 aveva mantenuto il bilancio di competenza, disponendo, però, un potenziamento del bilancio di cassa. E del bilancio di cassa si è occupato il d.lgs. n. 93/2016²⁹, che è anche intervenuto sulle leggi di spesa pluriennale consentendo l'assunzione degli impegni per l'intera somma indicata dalle leggi, mentre i relativi pagamenti dovranno essere contenuti nelle autorizzazioni annuali di bilancio. In particolare, gli impegni sono assunti nei limiti degli stanziamenti con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili. In tal modo, la fase di impegno viene avvicinata a quella di pagamento.

Inoltre, con il bilancio di cassa, l'assunzione degli impegni avviene se è coerente con gli stanziamenti di bilancio e con i tetti di spesa individuati in termini di cassa. Con l'art. 1, d.lgs. n. 93/2016, per dare attuazione all'art. 23, c. 1, l. n. 196/2009, sono state disposte nuove regole che, per i pagamenti, prevedono la messa a punto di un piano finanziario denominato Cronoprogramma, di cui si è detto. Va considerato che la

scarsamente esplicative, con scarsa capacità di coinvolgere l'opinione pubblica sulla questione. Ministero dell'economia e delle finanze, *Audizione*, cit, 5.

²⁷ Così Ufficio parlamentare del bilancio, *Audizione*, cit.

²⁸ Anche se il rapporto tra struttura funzionale del bilancio dello Stato e organizzazione dei ministeri non è ancora pienamente realizzata, cfr. Ufficio parlamentare del bilancio, *Audizione*, cit. 20.

²⁹ E anche l'art. 15, c. 3 l. n. 243/2009, che ne ha disposto un rafforzamento.

previsione di spesa e poi la spesa vanno raccordate alle disponibilità esistenti e questo raccordo incide in definitiva sulla stessa programmazione. Infatti, con il bilancio di cassa non si può inserire in un programma una spesa che non potrà essere erogata.

Il tema del buon funzionamento del bilancio di cassa è, peraltro, strettamente collegato anche alla presenza dei residui passivi (art. 6, d.lgs. n. 93/2016), tema che confligge con le esigenze di trasparenza del bilancio. I residui passivi (112 miliardi di euro a fine 2014), derivano dal bilancio redatto in termini di competenza, nel quale è mancata, per il passato, una corrispondenza tra l'assunzione degli impegni e il pagamento. Il tema coinvolge ovviamente i residui attivi poiché la mancata capienza della cassa può anche dipendere da un'errata o troppo ampia previsione delle entrate, cioè dai residui attivi³⁰.

Come è noto, sulla permanenza dei residui in bilancio l'ordinamento è intervenuto in diverse occasioni³¹. Nel 2007, la permanenza in bilancio dei residui in conto capitale è stata ridotta da sette a tre anni, con una previsione di sensibili risparmi³². Nel 2011 è stato operato un nuovo intervento restrittivo che ha portato a due anni i termini di perenzione dei residui in conto capitale, unificandoli a quelli di parte corrente. Oggi, le somme stanziare per spese in conto capitale, non impegnate alla chiusura dell'esercizio, possono essere mantenute in bilancio, come residui, non oltre l'esercizio successivo a quello di iscrizione in bilancio, a meno che non dipendano da disposizioni legislative entrate in vigore nell'ultimo

³⁰ Era previsto che lo Scudo fiscale (d.lgs. n.282/2002) avrebbe portato a entrate pari a circa 20 miliardi, mentre l'entrata effettiva è stata di circa 5 miliardi.

³¹ Le cause della formazione dei residui sono di carattere legislativo, contabile, possono derivare da ritardi amministrativi o anche da vincoli di finanza pubblica.

³² Ufficio parlamentare di bilancio, *Audizione*, cit., 4 ss. 7.

quadrimestre dell'esercizio precedente. In ogni caso, è previsto che i residui in conto capitale non pagati entro il terzo esercizio successivo a quello dell'assunzione dell'impegno di spesa si intendono perenti agli effetti amministrativi. Per i residui di parte corrente, è previsto che se non spesi entro l'anno, vadano in economia. Questa è la disciplina disposta con il decreto n. 93/2016, art. 6, che sottopone la permanenza dei residui a regole che investono i modi e i tempi nei quali i residui si sono formati. Si tratta di una disciplina complessa e confusa che richiederà un nuovo intervento del legislatore.

Altro elemento che influisce sulla trasparenza del bilancio investe l'eliminazione delle contabilità speciali (art. 7 d. lgs. n. 90/2016 e art. 15, l. n. 243/2012 che ne prevede il superamento), da ricondurre al regime della contabilità ordinaria, mentre non è consentita l'apertura di nuove contabilità, dal momento che i tentativi di ridurre il numero delle contabilità speciali, tuttora numerose nel nostro ordinamento, sono da decenni oggetto di attenzione da parte del legislatore. Com'è noto, la formazione di contabilità speciali è quasi fisiologica all'interno delle amministrazioni. Quello che non è fisiologico, e che deve essere ostacolato, è il mantenimento e la gestione di queste contabilità al di fuori del bilancio dello Stato, per evitare fenomeni elusivi nella gestione delle risorse pubbliche in violazione del principio dell'universalità del bilancio³³.

Infine, nell'ambito delle disposizioni volte alla trasparenza della rappresentazione e della gestione della spesa, va segnalato il ricorso a particolari indicatori di risultato, disciplinato dalla l. n. 163/2016, art. 1,

³³ Corte dei conti, Sezioni riunite cit., giugno 2015.

uno di questi, allegato al Def, conterrà gli indicatori del Benessere equo e sostenibile (Bes) che dovrà consentire una valutazione più ampia dell'impatto delle politiche pubbliche³⁴.

L'attuazione delle disposizioni costituzionali

Con riferimento all'attuazione delle disposizioni costituzionali, uno degli elementi più significativi da esaminare riguarda la struttura del bilancio, disposta dall'art. 15 della legge rinforzata. Come si è già accennato, la soppressione del comma 3 art. 81 cost., che impediva di introdurre, con la legge di bilancio, novità sul fronte delle entrate e su quello delle spese, ha consentito una diversa articolazione del bilancio, non più organizzato, come in passato, su due provvedimenti legislativi, un primo provvedimento contenente la manovra e un secondo contenente la gestione. Oggi la legge rinforzata (art. 15, l. n. 243/2012) ha disposto che la previsione della spesa sia contenuta in un'unica legge e che questa sia articolata in due sezioni. La prima sezione, a legislazione variata, presenta, in un orizzonte triennale, il saldo netto da finanziare e il livello massimo del ricorso al mercato finanziario.

La seconda sezione presenta le previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e cassa, formulate sulla base della legislazione vigente e sulle proposte di rimodulazione previste dalla legge dello Stato. Questa seconda sezione contiene lo stato di previsione

³⁴ Camera dei deputati, Gruppo Pd, Ufficio documentazione e studi, *Dossier* n.155, 22 giugno 2016. In tema di trasparenza, altra notizia riguarda l'utilizzazione delle quote dell'8 e del 5 per mille. Queste quote dovranno essere utilizzate tenendo presenti le scelte dei contribuenti e non come strumenti di copertura.

dell'entrata, gli stati di previsione della spesa, distinti per ministeri e il quadro generale riassuntivo con riferimento al triennio. Così, nella prima sezione, sono assorbiti i contenuti della vecchia legge di stabilità. Nella seconda, si rappresenta, come in passato, la gestione del bilancio.

Il comma 10 dell'art. 15, l. n. 243/2012, ha rinviato a una successiva normativa statale l'indicazione delle modalità di attuazione dell'articolo 15. Queste modalità sono state disciplinate da due leggi dello Stato n. 163/2016 e n. 164/2016. Soprattutto, la prima, che reca nel titolo "Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, concernenti il contenuto della legge di bilancio, in attuazione dell'articolo 15 della legge 24 dicembre 2012, n. 243" è di particolare interesse per valutare i limiti cui è sottoposta la decisione di finanza pubblica del governo, in caso di "eventi eccezionali" cui si è accennato (art. 6, l. n. 243/2012). Da segnalare è anche l'art. 1, c. 7, l. n. 163/2016 che inserisce nella l. n. 196/2009, l'art. 10-*bis* con il quale saranno indicati i principali ambiti di intervento della manovra di finanza pubblica.

Un secondo tema che investe l'attuazione della legge n. 243/2016, - e si lega alla caduta del divieto di introdurre novità con la legge di bilancio - riguarda la copertura finanziaria di quest'ultima. In un contesto costituzionale che richiede l'equilibrio tra entrate e spese e vieta il ricorso al debito all'infuori del verificarsi di effetti determinati del ciclo economico, la copertura dovrebbe coincidere con il rispetto dei nuovi obiettivi europei, così come interpretati e attuati in base ai documenti di programma³⁵. Il principio è chiarissimo nell'art. 14, c. 1, l. n. 243/2012 nel quale si dispone che l'equilibrio del bilancio "corrisponde a un valore del

³⁵ Corte dei conti, *Indagine*, cit., 3ss. spec. 7 ss.

saldo netto da finanziare o da impiegare coerente con gli obiettivi programmatici”. E questa disposizione comporta che l’obbligo di copertura possa considerarsi rispettato anche con un saldo negativo (nel rispetto del c. 2 dell’art. 81 cost.), se corrispondente agli obiettivi programmatici. In tal caso, i saldi concordati con l’Unione europea sono sostituiti da altri saldi che tengono conto dei c.d. eventi eccezionali in grado di consentire al governo uno scostamento temporaneo dagli obiettivi dell’Unione europea, che dovrà essere confermato dalle “conseguenti deliberazioni parlamentari”, sentita la Commissione europea. Si avrebbe, in tal caso, un obiettivo programmatico, concordato in sede europea, e un obiettivo che temporaneamente si discosta dal primo, adottando la procedura indicata dall’art. 6, n. 3, l. n. 243/2012³⁶.

Questa condivisibile opinione confermata anche dall’Organo di controllo³⁷ non risolve, peraltro, tutti i problemi che riguardano la copertura del bilancio poiché è necessario considerare anche le spese non previste, ad esempio quelle derivanti da sentenze degli organi giurisdizionali, responsabili in passato di una consistente crescita della spesa pubblica. In base alle nuove disposizioni, possono essere introdotte nella prima sezione di bilancio misure correttive degli effetti finanziari derivanti dalle sentenze definitive di organi giurisdizionali, se recano maggiori oneri che possono incidere, negativamente, sugli equilibri di

³⁶ Con le nuove disposizioni, si è posto anche il problema dei mezzi di copertura ove quelli previsti (ad esempio entrate derivanti dalla *voluntary disclosure bis*), fossero insufficienti. Com’è noto, fino all’anno passato, per la copertura potevano essere utilizzate le clausole di salvaguardia che permettevano l’aumento delle tasse (ad esempio, dell’Iva), oggi non consentito, con la conseguenza che l’onere di copertura dovrà gravare sul ministero che ha previsto la spesa oppure sarà affidata a un provvedimento del Ministero dell’economia e delle finanze.

³⁷ Corte dei conti, *Indagine*, cit., 7.

finanza pubblica³⁸. Esistono, inoltre, esigenze di copertura di spese non previste, derivanti da leggi o da atti normativi del governo (ad esempio, l'adozione di decreti legislativi). In base agli artt. 2 e 3, l. n. 163/2016, tutti questi atti - e questo è uno dei profili innovativi della riforma, - devono essere accompagnati da una relazione tecnica (non più quindi limitata, come in passato, alla sola legge di stabilità), che indichi la copertura finanziaria.

L'opinione seguita per la copertura finanziaria del bilancio dello Stato consente di definire anche le regole di copertura del bilancio di assestamento. Infatti, l'assestamento di bilancio, essendo un atto nato per rappresentare la consistenza dei residui, non conosciuta al momento della redazione e approvazione del bilancio di previsione, con il rispetto delle nuove disposizioni costituzionali, svolgerebbe una funzione meramente rappresentativa e non porrebbe più questioni di copertura.

³⁸ Sulle varie opzioni interpretative ancora aperte, C. Bergonzini, *Il nuovo principio dell'equilibrio del bilancio: le prime ricadute sull'ordinamento italiano*, in *La legge dei numeri. Governance economica europea e marginalizzazione dei diritti*, a cura di C. Bergonzini, S. Borrelli e A. Guazzarotti, Napoli, Jovene, 2016, 147 ss. Le regole di copertura finanziaria delle leggi, disposte con l'art. 17, c. 1, l. n. 196/2009, sono state modificate con la l. n. 163/2016, art. 3.