

Capitolo V

L'ordinamento contabile

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

1. Premessa

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. La classificazione di bilancio per missioni e programmi

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

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

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

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

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

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

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

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

² Sent. n. 179 del 7 giugno 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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