

mente al tema dei confini concernenti l'emendabilità per avere contezza delle delicate implicazioni sottese alle diverse posizioni sull'argomento.

La Corte non può che limitarsi ad auspicare, in proposito, una condivisa revisione degli attuali regolamenti delle Assemblies, anche in funzione delle innovazioni intervenute e di quelle che si prospettano.

2.13. Merita apprezzamento, infine, l'iniziativa assunta dal Ministero dell'economia e delle finanze circa la presentazione, in sede di rendiconto 2007, di apposite Note preliminari da parte delle amministrazioni, a chiusura del ciclo avviato al momento della presentazione del disegno di legge di bilancio a legislazione vigente e proseguito con l'aggiornamento delle Note all'inizio del 2008, dopo l'approvazione della manovra correttiva e il varo del nuovo bilancio.

L'iniziativa si inquadra nel processo di razionalizzazione dei documenti di bilancio e di maggiore trasparenza nella programmazione operativa delle amministrazioni, da tempo avviato con il rilevante apporto della Ragioneria generale, processo che ha avuto un punto di svolta importante con la circolare n. 18 del 2006 sulle previsioni di bilancio per il 2007 e per il triennio 2007-2009. In tale occasione, la piena valorizzazione delle Note preliminari come strumento di programmazione è stata inserita nel più ampio contesto che comprende la definizione generale degli obiettivi strategici, la verifica delle compatibilità con i vincoli di finanza pubblica, il varo della manovra correttiva e l'emanazione delle direttive da parte del Presidente del Consiglio e dei Ministri interessati.

La recente circolare n. 11 del 19 marzo 2008, concernente il rendiconto 2007, ha formalizzato tale impostazione, suggerendo alle amministrazioni anche opportune linee guida per l'elaborazione delle rispettive Note preliminari da parte dei Servizi di controllo interno, i quali fungono come centro di coordinamento per l'intera Amministrazione. Ad essi viene demandato anche il compito di individuare ed elaborare idonei indicatori, di tipo sia quantitativo che qualitativo, che misurino la *performance* della gestione in relazione agli obiettivi.

Devesi in proposito rappresentare che la prima applicazione di tali importanti indicazioni in via generale non ha risposto alle attese che in misura limitata, con rare eccezioni. L'innovazione va, tuttavia, sostenuta in ogni sede, corrispondendo essa ad effettive esigenze di trasparenza e di razionalizzazione dei documenti di finanza pubblica. Si auspica, pertanto, un sempre maggiore impegno da parte dei soggetti interessati nel migliorare la puntualità e la significatività di tali fondamentali documenti.

2.14. Un riferimento, infine, appare necessario alle innovazioni introdotte nel bilancio di previsione dell'entrata per l'anno finanziario 2008, con particolare riguardo alla rilevanza, alla significatività e alle implicazioni delle modifiche rispetto al precedente bilancio. L'argomento ha costituito oggetto di specifica indagine da parte dell'Ufficio di controllo sulla gestione dei Ministeri economico finanziari, deliberata dalla Sezione del controllo il 13 giugno scorso.

Le principali osservazioni formulate a conclusione dell'indagine sostanzialmente riguardano la decisa riduzione del numero di unità previsionali di base del Titolo II, con tutti i problemi che ciò comporta ai fini dell'imputazione della relativa responsabilità gestionale. Nessuna revisione è stata operata, invece, per quanto riguarda le unità primarie del bilancio amministrativo (capitoli/articoli), lasciando, fra l'altro, in piedi l'accorpamento in un unico capitolo promiscuo riferito ad entrate varie ed eventuali – contraddittoriamente classificate come ricorrenti solo in ragione dell'affidabilità statistica finora riscontrata – di proventi, con una previsione di gettito per circa 2,4 miliardi, per i quali continua, così, ad essere impossibile qualsiasi serio monitoraggio.

Le altre osservazioni si riferiscono, da un lato, alla mancata introduzione di voci di bilancio che consentano di rilevare a consuntivo gli effetti di gettito associati ai provvedimenti assunti nel contesto delle manovre di finanza pubblica e, dall'altra, ma con riferimento al bilancio della spesa, alla mancata evidenziazione di una serie di funzioni finalizzate all'acquisizione delle entrate.

Sulla base dei risultati dell'analisi svolta e sopra riepilogati, la Corte ha raccomandato, fra l'altro, all'amministrazione di:

- 1) **rivedere** la classificazione dei capitoli/articoli fra entrate ricorrenti e non ricorrenti sulla base di una più attenta considerazione del carattere strutturale o meno del provento, e/o del carattere straordinario o meno del gettito consuntivato negli ultimi esercizi e risolvendo la specifica questione della UPB 2.1.2.3 – contributi vari e altre entrate eventuali e diverse, impropriamente imputata nella sua interezza alle entrate ricorrenti.
- 2) **rivedere** il quadro di classificazione del bilancio per assicurare che ad una sola UPB corrisponda un unico Centro di responsabilità e per renderne l'articolazione più funzionale al monitoraggio dei risultati dei programmi e degli interventi, anche attraverso la disaggregazione dei capitoli promiscui, e ripulendolo dalle voci che si riferiscono a fonti di gettito non più attuali.

- 3) formulare le previsioni anche per quei capitoli/articoli che, pur non riguardando entrate riassegnabili alla spesa, sono iscritti per memoria o a zero nel bilancio di previsione e per i quali, tuttavia, a consuntivo si registrano sistematicamente entrate anche di una certa rilevanza, di cui si deve tener conto nella stima delle previsioni per l'anno successivo.
- 4) sistematicamente verificare la possibilità di rivedere la classificazione delle voci di bilancio in modo da favorire il riscontro delle variazioni di gettito stimate in sede di approvazione delle manovre di finanza pubblica, eventualmente istituendo nuovi capitoli/articoli, o codici tributo.
- 5) distintamente esplicitare la spesa relativa a ciascuna delle diverse funzioni del sistema della fiscalità, inopportuna e raggruppate nel bilancio per il 2008 (gestione dei tributi; servizi fiscali ai cittadini, alle imprese ed agli Enti territoriali; gestione e manutenzione del demanio e del patrimonio, la gestione dei proventi derivanti dal gioco, ecc.).

3. Documento di programmazione e legge finanziaria

3.1. La relazione della Corte sul precedente rendiconto ha avuto modo di soffermarsi ampiamente sui principali strumenti previsti dall'ordinamento per il governo della finanza pubblica. Le considerazioni svolte in quella occasione conservano la loro piena validità anche alla luce delle innovazioni intervenute. Può essere utile, comunque, richiamarne in questa sede il contenuto di fondo, anche in funzione della notata esigenza di por mano ad una revisione complessiva della legislazione in materia.

Con riferimento alle conclusioni dell'indagine conoscitiva svolta in sede di Commissioni riunite bilancio di Camera e Senato, si auspicava una valorizzazione del Documento di programmazione economico-finanziaria quale strumento per una più razionale organizzazione della sessione di bilancio, meglio focalizzando gli interventi demandati alla legge finanziaria e indicando i provvedimenti collegati funzionali alla manovra, distintamente per settori di intervento. Da qui l'esigenza di pervenire nel Documento ad analisi disaggregate per comparti istituzionali degli andamenti tendenziali e programmatici. Nel contempo, si palesava la necessità di una più stretta corrispondenza tra Documento di programmazione e legge finanziaria, anche attraverso un avvicinamento dei tempi di presentazione del primo a quelli della seconda.

Quanto alla legge finanziaria, dopo un'analisi del già notato fenomeno della sua ormai strutturale anomalia nel panorama legislativo del Paese e delle conseguenti distorsioni indotte nella stessa attività parlamentare di produzione normativa, la Corte sottolineava l'assoluta esigenza di garantire il rispetto delle regole adottate e di evitare l'approvazione dell'intero provvedimento strumentalmente trasfuso in un unico articolo, disattendendo sostanzialmente il disegno normativo sancito a livello costituzionale che prescrive l'approvazione delle leggi con votazioni per ciascun articolo e, separatamente, nel loro complesso.

Le considerazioni in tale sede svolte vanno integralmente confermate. In particolare, non può essere accolta come soluzione accettabile il già notato confezionamento del maxiemendamento finale, trasfuso nella finanziaria 2008 in tre articoli, anziché in uno: restano del tutto inalterate le negative valutazioni sull'anomalia e sulle distorsioni indotte da siffatta consuetudine.

3.2. Nelle conclusioni della predetta indagine conoscitiva si rinviene un aspetto che merita di essere sottolineato: lo scarsissimo spazio decisionale riservato al bilancio a legislazione vigente, con la conseguente impossibilità di dimensionare in tale sede i fattori inerziali che agiscono sulla spesa consolidata, impedendo di fatto il recupero di margini di manovra per una diversa allocazione delle risorse disponibili.

Trattasi di un aspetto cruciale della problematica complessiva intesa al perseguimento di una più razionale ed efficace strumentazione sottesa alla manovra di finanza pubblica, anche come conseguenza sia della verifica del livello di efficienza dell'utilizzo delle risorse per ciascun settore, in cui si sostanzia la *spending review* avviata con la finanziaria 2007, sia del più chiaro collegamento tra finalità, obiettivi e risorse, quale presupposto per la valutazione dei risultati in sede di controllo di gestione, emergente dalla modifica strutturale in senso funzionale del bilancio.

In proposito, le stesse più volte richiamate conclusioni evidenziano l'esigenza di recuperare le potenzialità del bilancio a legislazione vigente come strumento decisionale, verificando in che misura debbano ritenersi effettivamente insuperabili i vincoli riconducibili al cosiddetto fattore legislativo.

La Corte non può che apprezzare tale esigenza, come si auspicava anche nel precedente punto 2.5, ritenendola essenziale elemento per la costruzione di una condivisa riforma della legislazione contabile a conclusione del necessario processo di approfondimento. Vanno,

tuttavia, richiamati i delicati profili connessi con il sistema normativo di base, in particolare con il carattere meramente formale conferito alla legge di bilancio dall'art. 81, terzo comma, della Costituzione, che sembra ostativo per un'allocazione delle risorse, in sede di bilancio a legislazione vigente, diversa da quella risultante da una puntuale applicazione della legislazione in essere.

Più opportunamente, il problema andrebbe affrontato sul piano della concreta gestione del bilancio, allargando con le dovute cautele gli spazi di azione demandati al responsabile del processo di perseguimento degli obiettivi definiti dal legislatore in sede di decisione di bilancio, mediante la determinazione dei limiti di impegnabilità e di erogabilità delle risorse finanziarie destinate al programma nell'ambito della missione interessata.

In tale sede, e – come si accennava – nella prospettiva dell'elevazione dell'unità di voto parlamentare a livello di programma, gli approfondimenti potranno contemperare le esigenze di maggiore flessibilità gestionale con la salvaguardia della volontà del legislatore espressa con la legge di autorizzazione di spesa, successivamente confluita nello stanziamento approvato con legge di bilancio, allo scopo di consentire un ottimale perseguimento degli obiettivi e dei risultati programmati.

3.3. Le innovazioni che si prospettano non possono che perseguire in maniera decisa l'obiettivo di una effettiva armonizzazione dei bilanci pubblici, sia sotto il profilo contenutistico, sia sotto quello dei tempi di approvazione delle rispettive manovre di bilancio.

L'esigenza di linee guida omogenee e coerenti nella costruzione dei documenti contabili di tutti gli Enti della pubblica Amministrazione, nelle diverse fasi del complesso processo di bilancio, appare la premessa indispensabile per pervenire ad un consolidamento dei conti trasparente e significativo, anche ai fini di un più agevole allineamento ai criteri dell'Unione europea.

Sotto il profilo temporale, occorre por mano con sollecitudine ad una razionalizzazione dei tempi di approvazione dei bilanci dei vari Enti pubblici, attualmente tutti tenuti a rispettare il termine ultimo del 31 dicembre dell'anno precedente all'esercizio di riferimento, stesso termine di approvazione della legge finanziaria. Alle conseguenti evidenti difficoltà di coordinamento si è fatto sinora fronte con slittamenti necessitati dei termini, disposti spesso con la stessa manovra correttiva, ovvero con ricorso all'esercizio provvisorio da parte degli Enti, onde tener conto

delle disposizioni della legge finanziaria, con indubbi negativi riflessi sull'attività amministrativa.

Una soluzione potrebbe rinvenirsi in un congruo anticipo del varo della manovra correttiva da parte del Parlamento, conseguente eventualmente ad una correlata revisione dei termini di presentazione da parte del Governo.

3.4. Nel contesto della complessiva riforma della legge di contabilità pubblica, emerge l'urgenza di tener conto dell'evoluzione intervenuta sia sul piano istituzionale, sia con riguardo ai più idonei sistemi di rilevazione e di rappresentazione dei fenomeni amministrativi, ormai consolidati sul piano europeo e, più in generale, internazionale.

Sotto il primo profilo, è stata sottolineata l'esigenza di por mano, a distanza di diversi anni dall'introduzione del nuovo titolo V della Costituzione, alla definizione di specifica legge organica sui rapporti finanziari con le autonomie territoriali, che dia concreta attuazione anche al federalismo fiscale, nell'ambito della visione strategica derivante dai vincoli contratti con l'Unione europea e del conseguente patto di stabilità interno.

Quanto alle prospettive di evoluzione tendenziale dei sistemi contabili pubblici verso un graduale recepimento di una visione economica del fenomeno amministrativo, i tempi appaiono ormai maturi per affrontare le problematiche connesse a una più razionale impostazione del vincolo di bilancio da sottoporre all'approvazione parlamentare. In un sistema organicamente coerente, tale vincolo non dovrebbe discostarsi dalle regole contabili del Sistema europeo dei conti, basato sulla competenza economica, con gli aggiustamenti imposti dalle peculiarità del comparto pubblico.

Questo processo evolutivo appare in linea con le chiare tendenze emergenti in sede internazionale. La mutazione dei sistemi contabili pubblici verso la competenza economica appare, al momento, generalizzata. Taluni Paesi, non solo anglosassoni, hanno da tempo accolto tale criterio come vincolo giuridico alla gestione, sostituendolo al criterio della cassa o a quello delle obbligazioni; altri lo hanno assunto per ora solo a titolo di indirizzo gestionale. Tra questi ultimi, va citato il caso della Francia, il cui "nuovo" bilancio, in gestione a partire dal 1° gennaio 2006 in base alla legge organica del 2001, affianca al tradizionale vincolo della cassa quello delle obbligazioni (competenza giuridica), avviando la rilevazione della competenza economica come vera e propria contabilità di esercizio.

3.5. Altro aspetto da rivedere appare quello di conferire evidenza sistematica ai rapporti attuali e futuri tra bilancio e conto economico delle amministrazioni pubbliche, in attesa di pervenire ad una diretta trasposizione dei dati consuntivi nella contabilità nazionale quale effetto dell'accoglimento del criterio della competenza economica cui si faceva cenno al punto precedente.

Il problema riveste particolare rilevanza ai fini della generale trasparenza dei documenti di finanza pubblica, con specifico riferimento ai criteri e alle metodologie di costruzione dei quadri tendenziale e programmatico di finanza pubblica, sui quali vengono dimensionati, in definitiva, i provvedimenti normativi e gli atti di gestione ai fini del perseguimento degli obiettivi convenuti in sede comunitaria.

La precedente osservazione si rivela essenziale in sede consuntiva, ai fini di una compiuta valutazione dei documenti relativi al rendiconto, i cui dati confluiscono nel conto economico dello Stato, quale componente del conto economico delle amministrazioni pubbliche. In proposito, la Corte da tempo ha auspicato la presentazione quantomeno di un allegato tecnico che chiarisca il passaggio tra i dati del conto del bilancio e i dati risultanti dal conto economico stesso, tuttora non reso di pubblico dominio. Tale situazione di non sufficiente trasparenza è rimasta purtroppo invariata.

Più in generale, si rappresenta ancora una volta l'esigenza di pervenire in maniera generalizzata ad un permanente e strutturale collegamento tra documenti di bilancio, conto del settore statale e conto economico delle amministrazioni pubbliche, mediante la necessaria integrazione, anche negli elementi di dettaglio, degli attuali atti che caratterizzano la loro presentazione. L'adozione convinta di questo adempimento da parte delle amministrazioni competenti comporterebbe una maggiore consapevolezza degli effetti connessi alle scelte decisionali e gestionali, a qualsiasi livello adottate. A titolo esemplificativo, si avrebbe contezza dei riflessi sul quadro tendenziale di finanza pubblica derivanti dalle singole poste di bilancio, in ogni fase della gestione, assicurando tra l'altro un elemento essenziale per la completa trasparenza dei conti pubblici.

3.6. Nel contesto della riforma complessiva degli strumenti di finanza pubblica, la Corte ha da lungo tempo richiamato l'esigenza di una inevitabile riconsiderazione dell'ambito di estensione della decisione parlamentare: il solo riferimento al bilancio dello Stato, che nel

complesso copre solo i quattro settimi del totale del conto consolidato delle Amministrazioni pubbliche, non appare da tempo significativo per una consapevole valutazione.

Vari accorgimenti hanno consentito sinora di superare in qualche modo la difficoltà, attraverso l'indicazione del livello massimo del saldo netto e del ricorso al mercato in sede di legge finanziaria, nonché mediante il recepimento degli obiettivi concordati in sede comunitaria nelle risoluzioni parlamentari di approvazione dei Documenti di programmazione.

In realtà, il Patto di stabilità e crescita e le periodiche notifiche alla Commissione europea dei Programmi di stabilità, costituiscono veri e propri vincoli, che condizionano direttamente la politica di bilancio e le scelte allocative. Da ciò discende l'esigenza di una decisione sull'intero comparto pubblico, con particolare riferimento al risultato finale del conto economico: l'indebitamento netto, opportunamente disaggregato per grandi settori omogenei, quali il settore statale, gli Enti territoriali, gli Enti previdenziali e gli altri Enti pubblici.

In questo modo, si potrà dare giusto rilievo al responsabile coinvolgimento delle autonomie ai vari livelli, in armonia con il delicato processo di decentramento anche istituzionale in corso. Sarebbe di grande utilità la formulazione del conto economico delle Amministrazioni pubbliche anche in termini di politiche di settore.

3.7. Un cenno merita, infine, la problematica concernente il sempre più ampio ricorso, in sede di manovra correttiva, a disposizioni che demandano a successivi provvedimenti amministrativi la definizione dei presupposti di diritto e di fatto necessari all'attuazione delle disposizioni medesime e al conseguente verificarsi delle economie di spesa ovvero dei maggiori proventi attesi e verificati nella relazione tecnica.

In particolare, per il 2007 l'Ufficio per il coordinamento della programmazione, del monitoraggio e della valutazione delle politiche pubbliche del dipartimento per il programma di Governo della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ha presentato lo stato di attuazione al 31 dicembre 2007 dei provvedimenti amministrativi previsti nella legge finanziaria 2007. Dall'indagine emerge che sono stati adottati soltanto 243 provvedimenti dei 445 previsti, pari al 54,6 per cento; per 152 provvedimenti l'*iter* risulta avviato (34,2 per cento), mentre i restanti 50 non sono stati neanche "cantierati" (11,2 per cento).

Sarebbe significativo associare gli eventuali effetti finanziari a tale stato di attuazione e verificare in tal modo la coerenza dei provvedimenti non attivati con le stime della relazione tecnica, fatte proprie dal legislatore.

Tuttavia, prescindendo da tale pur rilevante profilo, sembra in questa sede utile approfondire le conseguenze applicative di un così imponente ricorso a sostanziali trasferimenti di poteri decisionali da parte del Parlamento a favore dell'esecutivo, per di più in sede di legge finanziaria, la cui disciplina contabile preclude, come è ben noto, norme di delega.

E' appena il caso di sottolineare la labilità dei confini tra rinvio a provvedimenti amministrativi ed esplicite norme di delega, soprattutto in talune fattispecie direttamente incidenti sul profilo patrimoniale del cittadino-contribuente, come nel caso delle normative fiscali (cfr., ad esempio, l'art.1, comma 38, sulla rideterminazione delle percentuali di tassazione di dividendi e plusvalenze; il comma 42, sulle disposizioni di attuazione della tassazione separata di persone fisiche imprenditori; il comma 115, sul regime dei contribuenti minori; il comma 231, sui crediti d'imposta per misure e strumenti contro gli atti illeciti; il comma 353, circa la determinazione delle sezioni e degli organici delle commissioni tributarie; etc.).

3.8. Come già evidenziato in premessa, la legge finanziaria per il 2008 ha posto una rinnovata attenzione alla relazione che la Corte dei conti rende annualmente al Parlamento, definendone alcuni nuovi ambiti contenutistici.

Ciò si colloca in un contesto di maggiore valorizzazione della funzione ausiliaria della Corte nei confronti del Parlamento, da tempo allargata alle periodiche audizioni sui documenti di finanza pubblica, nonché ad altre cruciali problematiche.

Tale linea di tendenza spinge a rafforzare il percorso avviato. In particolare, il raccordo con il Parlamento fra programmi ed esito delle funzioni di controllo della Corte dovrebbe essere potenziato soprattutto nell'esame della legge sul rendiconto generale dello Stato.

Appropriate innovazioni ai regolamenti parlamentari potrebbero introdurre, per quanto riguarda la sessione del bilancio dedicata alla legge di assestamento ed alla legge di approvazione del rendiconto, forme più estese di dialogo diretto non solo con le Commissioni bilancio ma anche – ove ritenuto utile – con le Commissioni di merito. Ne trarrebbe sicura utilità la discussione sul consuntivo, che oggi appare assolutamente inadeguata nel concreto

esplicarsi della prassi parlamentare, mentre dovrebbe costituire la necessaria base di partenza per la razionalizzazione delle decisioni di bilancio.

Tutto ciò in modo da offrire alle Camere un apporto, in coerenza con l'art. 13 del decreto legislativo n. 279 del 1997, per la valutazione – anche in contraddittorio con le amministrazioni interessate – delle politiche pubbliche di settore.

4. Le norme di contenimento della spesa

4.1. La gestione del bilancio per l'esercizio 2007, come quella degli esercizi più recenti, è stata caratterizzata anche dalla concreta incidenza di talune disposizioni introdotte in via temporanea o permanente nell'ordinamento contabile, intese ad agire su istituti o su procedimenti consolidati, al fine di pervenire comunque al contenimento della spesa ritenuto necessario per il raggiungimento degli obiettivi.

Si tratta, in sostanza, di norme di deroga a regole generali tipiche della disciplina della materia, che incidono sui normali meccanismi di formazione degli oneri, limitandone la compiuta esplicazione nella fase finale di determinazione della spesa.

Tipico esempio di tale fenomeno è la cosiddetta regola del 2 per cento, in base alla quale, a decorrere dall'esercizio 2005 e per un periodo triennale, le spese del conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche, con talune eccezioni, non possono superare l'indicato limite rispetto al precedente esercizio; il concorso del bilancio dello Stato al raggiungimento di tale obiettivo viene definito ponendo lo stesso tetto all'incremento delle spese aventi diretto impatto sul conto economico medesimo, comprese le riassegnazioni di entrate e i fondi di riserva per spese obbligatorie e impreviste.

La Corte ha avuto modo di soffermarsi su tali fattispecie in sede di relazione ai rendiconti precedenti, svolgendo considerazioni che qui si richiamano integralmente; appare opportuno comunque esprimere qualche ulteriore sintetica notazione anche sulla base della successiva intervenuta esperienza.

4.2. In primo luogo, va ribadita sul piano generale la valutazione alquanto problematica circa l'adequatezza di sistemi di determinazione normativa di *plafond* o tetti non assistiti dalla contestuale adozione di misure che incidano efficacemente sui processi di formazione degli oneri che si intende limitare. Appare infatti estremamente arduo contare su spontanee modifiche

di comportamenti consolidati dei soggetti interessati, indotte esclusivamente per effetto dell'avvenuta determinazione di tetti sui grandi aggregati di finanza pubblica, non direttamente collegabili al singolo microcosmo dell'operatore.

Con specifico riferimento, poi, alla cennata regola del 2 per cento, si può agevolmente rilevare la sua sostanziale disapplicazione in ciascuno dei tre anni considerati, a riprova dell'assunto di cui sopra. I dati forniti dall'ISTAT sono eloquenti in proposito, esponendo una variazione complessiva delle spese del conto economico delle pubbliche amministrazioni rispetto all'anno precedente ben superiore al limite legislativamente imposto: 3,7 per cento nel 2005, 5,4 per cento nel 2006 e 3,3 per cento nel 2007. Ne discende che, ove anche fosse dimostrata in sede consuntiva una tenuta delle spese statali direttamente incidenti sul conto consolidato, l'inefficacia della disposizione nel suo insieme non potrebbe essere messa in discussione.

L'avvenuta mancata riproposizione da parte del Governo della norma *de qua* in sede di manovra correttiva per il 2008 e per il triennio 2008-2010 fa presumere che l'esecutivo si sia reso conto della rilevata circostanza.

4.3. Particolare attenzione merita la limitazione alle spese inerenti la riassegnazione di entrate disposta dall'art. 1, comma 9, della legge finanziaria per il 2005.

L'istituto, previsto dall'art. 5, comma 5, e dal secondo comma dell'art. 12 della legge n. 468 del 1978 e successive modificazioni, viene utilizzato per l'iscrizione in bilancio, nel corso della gestione, di proventi già affluiti in entrata, destinati a terzi ovvero al perseguimento di specifiche finalità da parte dell'amministrazione competente, secondo la previsione normativa di supporto.

Valgano come esempio le restituzioni di depositi cauzionali; i corrispettivi per prestazione di servizi a favore di terzi da assegnare anche per le conseguenti retribuzioni, come nel caso della motorizzazione civile per il rilascio delle patenti di guida e del Ministero della salute per il rilascio delle autorizzazioni al commercio dei fitofarmaci; le prestazioni svolte dal dicastero della Difesa a favore di altre amministrazioni; e così via.

Trattasi, in definitiva, di somme dovute per legge, direttamente connesse ai fini istituzionali delle amministrazioni interessate. Ne consegue che l'imposizione di un tetto alla loro impegnabilità o addirittura alla loro iscrizione in bilancio dà luogo, nella migliore delle

ipotesi, ad un mero slittamento di oneri aventi carattere obbligatorio, a prescindere dal possibile conseguente aggravio per interessi di dilazione e rivalutazione monetaria.

La materia delle riassegnazioni ha costituito di recente oggetto di indagine da parte della competente Sezione centrale di controllo della Corte dei conti, che ha indicato alle amministrazioni interessate talune linee per una loro corretta gestione¹⁰.

4.4. Nella disciplina contabile dello Stato l'istituto della riassegnazione di entrate è previsto in deroga al più generale principio dell'unità del bilancio, per il quale le entrate costituiscono un tutto inscindibile che si contrappone al complesso delle spese, con conseguente divieto di assegnazione di qualsiasi provento per spese ed erogazioni speciali. In tal modo, il sistema della contabilità pubblica vuole evitare le cosiddette "entrate di scopo", ossia entrate aventi una specifica destinazione di spesa. E' vietato, in altri termini, creare collegamenti tra il gettito di un cespite, o qualsiasi altro provento, ed una spesa.

Lo stesso art. 5 della citata legge n. 468 del 1978 prevede, tuttavia, al comma 5, una eccezione per proventi e quote di proventi riscossi per conto di Enti, oblazioni e simili fatte a scopo determinato. Si tratta di una eccezione che, nella sostanza, non intacca il predetto principio della unità del bilancio, dato che si riferisce a mere partite di giro in cui la correlazione tra entrata e spesa ha carattere necessario, nel senso che al terzo deve essere corrisposto quanto per suo conto è stato riscosso¹¹.

Analogamente si può dire quando la legge dispone che un servizio di pubblico interesse sia reso a domanda dietro versamento all'entrata di un corrispettivo calcolato analiticamente, in guisa da coprire interamente i costi sopportati dall'Amministrazione. In sostanza, la mancata riassegnazione di entrate, rimosse in quanto destinate alla copertura delle relative spese, appare di per sé contrastante con ogni principio di ragionevolezza.

¹⁰ Deliberazione n. 9/2008/G dell'11 marzo 2008, cui si fa rinvio.

¹¹ Diversa natura rivestono le c.d. "clausole di copertura finanziaria" rinvenibili in tutte le leggi comportanti oneri per il bilancio dello Stato e per la cui copertura si può provvedere, oltre che con minori spese, anche con nuove o maggiori entrate. Queste formule, obbligatorie per il rispetto dell'art. 81 comma 4° della Costituzione, hanno una validità "istantanea", nel senso che la correlazione con la spesa che vanno a coprire si esaurisce nel momento stesso in cui il Parlamento vota la legge e la connessa copertura finanziaria.

4.5. La descritta situazione si e' ulteriormente deteriorata con le disposizioni di cui all'art. 1 comma 46 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006), ai sensi del quale "A decorrere dall'anno 2006, l'ammontare complessivo delle riassegnazioni di entrate non potrà superare, per ciascuna Amministrazione, l'importo complessivo delle riassegnazioni effettuate nell'anno 2005 al netto di quelle di cui al successivo periodo. La limitazione non si applica alle riassegnazioni per le quali l'iscrizione della spesa non ha impatto sul conto economico consolidato delle pubbliche Amministrazioni, nonché a quelle riguardanti l'attuazione di interventi cofinanziati dall'Unione europea".

La disposizione presenta profili di indubbia discutibilità e desta qualche perplessità in termini di correttezza costituzionale, in quanto appare disporre quasi la confisca di quanto versato da un cittadino o da un'impresa per conseguire una prestazione della pubblica Amministrazione. Inoltre, nei casi in cui nell'anno 2005 non vi siano state riassegnazioni, non si vede sulla base di quale principio di ragionevolezza si possa legittimare con altra norma l'acquisizione alle casse dello Stato di una somma versata in contropartita di un servizio reso. E' da presumere che tali considerazioni abbiano indotto il legislatore ad eliminare, per l'anno 2007, l'indicato tetto, con l'art. 4, comma 1, del decreto-legge n. 81, convertito con legge n. 127 del 2007.

La legge finanziaria per il 2008 ha modificato ancora il descritto quadro normativo, vietando addirittura l'iscrizione in bilancio di stanziamenti connessi a versamenti di somme in entrata autorizzate da taluni provvedimenti legislativi, specificati nell'elenco allegato al comma 615 dell'art. 2. Dal divieto sono escluse le spese per redditi di lavoro dipendente, mentre per le altre esigenze si provvede mediante utilizzo, con decreto del Ministro competente, di concerto col Ministro dell'economia e delle finanze, di appositi fondi da ripartire istituiti in ciascun stato di previsione interessato, con una dotazione pari alla metà degli importi riassegnabili nel 2006. Il complesso meccanismo dovrebbe assicurare un minore indebitamento netto di 300 milioni annui.

Occorre, al riguardo, un deciso ripensamento sulla opportunità della permanenza di siffatte limitazioni, che possono, in definitiva, comportare maggiori oneri per la finanza pubblica, anche in relazione ad eventuali effetti indotti di disincentivazione.

4.6. Discorso analogo interessa la limitazione all'assunzione mensile di impegni di spesa in misura non superiore a un dodicesimo della previsione, con talune esclusioni. In via generale,

trattasi di una limitazione che appare non in linea con la legislazione contabile, che regola i presupposti necessari per consentire la conclusione del procedimento di impegno; il suo rinvio, imposto dalla norma, potrebbe dar luogo ai medesimi rilevati inconvenienti e, in ogni caso, a semplici rinvii di spesa con possibili aggravii.

Sarebbe stato di qualche interesse, al riguardo, conoscere l'esito del controllo demandato agli Uffici centrali del bilancio sull'applicazione di tale disposizione nell'esercizio 2007, anche mediante l'utilizzo delle specifiche procedure informatiche di ausilio introdotte dalla Ragioneria generale e descritte nella circolare n. 7 del 10 febbraio 2006; di tale esito non vi è però traccia in sede di relazione al rendiconto neanche per il secondo anno di vigenza della norma, peraltro abrogata dalla legge finanziaria per il 2008 (art. 2, comma 626).

Anche le limitazioni alle spese per studi, consulenze, rappresentanza, pubblicità, autovetture ecc., al livello massimo del 50 per cento di quelle sostenute nel 2004, implicano una riduzione del livello di operatività delle Amministrazioni, in qualche caso al di sotto del minimo accettabile, casi, peraltro, richiamati nella medesima circolare. Sarebbe stato necessario chiarire in sede di relazione governativa i riflessi di tali disposizioni sull'attività amministrativa; in particolare, le precisazioni avrebbero dovuto analizzare gli effetti sul livello dei servizi prestati dalle Amministrazioni, tenuto anche conto del pressoché generalizzato diffondersi di lamentele da parte dei responsabili della gestione.

Non diversamente si può argomentare con riferimento ai fondi per la flessibilità del bilancio previsti dal comma 20 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2006. La disponibilità di tali risorse, finanziate con la riduzione di talune autorizzazioni di spesa, ha consentito solo in limitati casi di far fronte a sopravvenute maggiori esigenze relative a spese della medesima natura. Il ricorso all'utilizzo di tali fondi da parte delle Amministrazioni si è rivelato trascurabile.

Non risulta, invece, che si sia fatto ricorso alla procedura di sospensione degli impegni di spesa o dell'emissione di titoli di pagamento, introdotta con il comma 21 dell'art. 1 della medesima legge finanziaria per il 2006. La circostanza appare inspiegabile con riferimento alle eccedenze di spesa rilevate in sede di decisione, che hanno indotto la Corte a non parificare i relativi capitoli. Se è vero che il giudizio di non regolarità, in questi casi, riguarda tipologie di spesa sottoposte a particolari procedure contabili, ciò non esime le Amministrazioni competenti da una corretta quantificazione degli oneri in sede previsionale e da un sollecito adeguamento delle dotazioni rivelatesi insufficienti nel corso dell'esercizio. A tal fine, sarebbe stato anche

necessario dare piena attuazione al decreto del Presidente della Repubblica n. 367 del 1994, mediante la completa informatizzazione di ogni tipologia di titoli di spesa.

4.7. Particolare menzione merita la normativa di cui al comma 507 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007. Essa dispone accantonamenti lineari di una quota degli stanziamenti di bilancio pregressi, esclusi cioè gli effetti della legge finanziaria, rendendoli indisponibili, con possibilità di variazioni compensative ai fini dell'indebitamento netto, da effettuare entro marzo di ciascun anno del triennio 2007-2009 con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta dei Ministri competenti.

Con circolare n. 7 del 2 febbraio 2007, il Ministro dell'economia e delle finanze ha precisato gli adempimenti e i presupposti idonei a consentire l'emanazione del previsto decreto di variazioni compensative, specificando che "l'impatto sui conti pubblici delle complessive variazioni proposte *per ogni stato di previsione* deve essere nullo in termini di fabbisogno e indebitamento netto". In tal modo, si è ritenuto di non assecondare la possibilità di compensazioni tra diversi stati di previsione, pur non esclusa formalmente dal legislatore.

Come si evince dal decreto per l'anno 2007, la facoltà di variazioni è stata utilizzata in misura del tutto marginale dalle Amministrazioni interessate, per circa 250 milioni su 4,5 miliardi, pari al 5,5 per cento. Anche per il 2008, il decreto ha disposto variazioni per circa 540 milioni, rispetto ai 5,1 miliardi accantonati, con una incidenza del 10,7 per cento. Evidentemente, le Amministrazioni hanno percepito la disposizione come un mero "taglio" degli stanziamenti, tenuto anche conto del limitato tempo disponibile per le proposte e delle obiettive difficoltà di rinvenire riduzioni equivalenti nel proprio stato di previsione. In altri termini, le finalità di promozione di una più efficiente allocazione delle risorse, quale primo avvio e punto di riferimento nell'ambito dell'auspicato processo di revisione della spesa previsto nel programma di analisi e valutazione di cui al comma 480 (*spending review*), non sono state raggiunte.

Le difficoltà di gestione della norma nel breve periodo sono comprovate dal reintegro di circa 2 miliardi, sugli oltre 4,5 accantonati, disposto dall'art. 7, comma 2, del decreto-legge n. 81, convertito con legge n. 127 del 2007.

4.8. L'esperienza del primo anno di applicazione del comma 507 potrebbe indurre a valutazioni complessivamente negative sull'idoneità dello strumento al raggiungimento di obiettivi di maggiore razionalizzazione nel processo di allocazione delle limitate risorse disponibili.

Non può essere, tuttavia, trascurata la richiamata circostanza dell'inserimento della metodologia sottesa alla norma nel più ampio contesto della *spending review*, quale tentativo di avvio di una sorta di sistematica autorivisitazione dei programmi di spesa da parte delle Amministrazioni interessate, intesa a valorizzare gli interventi prioritari rispetto a quelli ritenuti non più attuali ovvero sovradimensionati.

Queste ultime considerazioni fanno ragionevolmente propendere a favore di un mantenimento della metodologia, rendendola strutturale e riguardandola principalmente come potenziale fattore di flessibilità del bilancio nel corso della gestione. Eventuali effetti di risparmi di spesa potrebbero assumere valenza soltanto residuale, privilegiando in tal modo il miglioramento dell'azione amministrativa attraverso il perseguimento più efficace degli obiettivi prioritari.

In ogni caso, sarebbe stato necessario, in applicazione di regole di buona amministrazione, prendere atto tempestivamente di un significativo ridimensionamento degli effetti sull'indebitamento netto derivanti dalla norma in discorso anche per gli anni 2008 e 2009, in analogia a quanto avvenuto per il 2007, dando luogo, conseguentemente, ad idonei interventi compensativi in sede di legge finanziaria per il 2008.

4.9. Sull'esercizio finanziario 2007 ha esplicitato interamente i suoi effetti la norma di cui all'art. 3, comma 36, della legge finanziaria per il 2008 (n. 244 del 2007), che ha ridotto da sette a tre anni il termine di conservazione in bilancio dei residui propri di conto capitale, anticipando pertanto la loro perenzione amministrativa.

La disposizione ha comportato l'eliminazione dal conto del bilancio di oltre 28,4 miliardi di residui passivi, con corrispondente iscrizione nel conto del patrimonio. Per i creditori non resta che la richiesta di reiscrizione nel bilancio previa emanazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'utilizzo dello specifico fondo da ripartire. Va notato, al riguardo, che l'importo di tale fondo non risulta essere stato adeguatamente implementato in sede previsionale, ragguagliandosi esso alle prevedibili normali esigenze della gestione, senza tener conto degli effetti dell'innovazione normativa.