

Verso la riforma della contabilità e della finanza pubblica

di Laura Letizia

Sommario: 1) Introduzione. – 2) Principali innovazioni. – 3) Significative criticità. – 4) Considerazioni conclusive.

1) *Introduzione.*

Il dibattito in corso sul disegno di legge di riforma dell'ordinamento contabile e della finanza pubblica⁽¹⁾ approvato, in prima lettura, dal Senato (A.S. 1397-A) ⁽²⁾ ed attualmente all'esame dalla Commissione bilancio della Camera dei Deputati (A.C. n. 2555) ⁽³⁾, ha segnalato l'inequivocabile necessità di definire un insieme organico di regole, procedure e istituzioni più idoneo ad assicurare conti pubblici in equilibrio aventi margini per l'attuazione di interventi di stabilizzazione e favorire un'efficiente allocazione delle risorse pubbliche nonché adeguare normativamente la materia alle recenti innovazioni istituzionali permettendo l'effettivo esercizio della sua specifica funzione di coordinamento tra i vari soggetti delle amministrazioni ed, in particolare, tra i diversi livelli di governo quale premessa fondamentale per l'attuazione del federalismo fiscale⁽⁴⁾.

Tuttavia, l'annunciata attuazione della funzione, garante della competenza legislativa concorrente nel rinnovato sistema costituzionale e strumento delle relazioni finanziarie intergovernative del sistema multilivello⁽⁵⁾, appare non compiutamente impostata nel disegno di legge di riforma. Dalla lettura delle norme dell'«ambizioso progetto»⁽⁶⁾ che interviene sulla L. n. 468/1978 s.m.i., infatti, pur se innovazioni significative sono state introdotte emerge un disegno complessivo che sembra volgere – se immutato - verso una prospettiva non pienamente conforme ai profili dinamici determinati dalla rivisitazione dell'assetto dell'autonomia finanziaria e del riparto di competenze tra centro e periferia.

Elemento centrale del sistema di governance in via di implementazione è la leale collaborazione tra i diversi livelli di governo, principali attori del decentramento, finalizzato all'abbandono del canone del reciproco condizionamento sì da giungere ad un loro stretto coordinamento tralasciando lo schema tradizionale che, troppo spesso, ha coniugato norme rigide imposte dall'alto con la mancanza di trasparenza prevedendo, nel contempo, vincoli di bilancio estremamente elastici per il sistema delle Autonomie⁽⁷⁾.

E' proprio su tali aspetti che si intendono compiere le riflessioni che seguono essendo ormai indispensabile l'attivazione non solo di un'adeguata disciplina del coordinamento della finanza pubblica⁽⁸⁾ ma, più in generale, la razionalizzazione del quadro complessivo delle riforme in materia giungendo così a «coordinare il coordinamento»⁽⁹⁾.

2. *Le principali innovazioni del disegno di legge*

Gli importanti provvedimenti introdotti nel corso dell'ultimo biennio per il controllo della spesa pubblica (riclassificazione del bilancio dello Stato per missioni e programmi; legge finanziaria e programmazione triennale; flessibilità nella formazione e nella gestione del bilancio) non sono stati accompagnati, come è noto, dalla previsione di un disegno coerente per la sua pianificazione; del pari, gli strumenti utilizzati per il contenimento del disavanzo pubblico hanno avuto, per lo più, carattere fiscale pur se, data l'esiguità finanziaria delle risorse, era urgente e necessario provvedere all'introduzione di un rinnovato sistema di indicatori in grado di verificare ex post il raggiungimento degli obiettivi prefissati dalle politiche pubbliche.

Per le suesposte ragioni, il progetto di riforma si propone di intervenire introducendo e/o modificando una serie di disposizioni contabili e finanziarie direttamente collegate, a livello interno, all'evoluzione in senso federale della Repubblica ed, a livello esterno, agli imposti vincoli europei⁽¹⁰⁾.

Le norme del disegno di legge, dunque, investono più temi riguardando, come anticipato, il coordinamento della finanza pubblica e l'armonizzazione dei sistemi contabili ma anche la rivisitazione degli

strumenti di governo dei conti pubblici (programmazione e relativi documenti: contenuti e tempistica di presentazione; monitoraggio; copertura delle leggi; bilancio dello Stato), la tesoreria degli Enti pubblici(11), la programmazione dei flussi di cassa(12), il sistema dei controlli.

Su alcuni di questi aspetti l'intervento normativo è affidato alla legislazione delegata(13) mentre, per la verifica della progressiva e concreta attuazione della disciplina, il disegno di legge prevede che, nei tre esercizi successivi alla sua entrata in vigore, sia presentato al Parlamento un «rapporto» sullo stato della riforma(14).

Tra gli importanti obiettivi che il progetto intende realizzare occorre segnalare la «trasparenza e controllabilità della spesa» con conseguente verifica della sua efficacia(15); a tal proposito, l'art. 4 dispone la costituzione di una Commissione parlamentare per la trasparenza dei conti pubblici, seppur riferita ai soli livelli centrali di Governo(16). L'art. 5, a sua volta, disciplina i criteri di nomina del Presidente dell'ISTAT(17) per garantire una personalità qualificata ed indipendente mentre, l'art. 6, è finalizzato a rendere maggiormente accessibili al Parlamento le banche dati «nonché ogni altra fonte informativa ritenuta utile per il monitoraggio della finanza pubblica». La stessa norma dispone, poi, al secondo comma, che tutti i provvedimenti relativi al bilancio ed alle risorse finanziarie dovranno essere disponibili in formato elettronico(18).

Un coordinamento più efficace ed un maggior intervento delle strutture parlamentari di supporto per il controllo della finanza pubblica è disciplinato nell'art. 7(19); il co. 3, dell'art. 4, lett. b) – c) dispone, ancora, che per la costruzione degli andamenti tendenziali di finanza pubblica e per la predisposizione delle previsioni a politiche invariate, gli indirizzi della Commissione parlamentare dovranno avere carattere basilare essendo loro attribuita la definizione delle metodologie per quantificare «le innovazioni legislative» ed i relativi effetti finanziari.

L'art. 18 del titolo V interviene, invece, sulla copertura finanziaria delle leggi introducendo disposizioni sulla copertura degli oneri prodotti dalle leggi di delegazione legislativa nonché prevedendo una «relazione tecnica» sulla quantificazione delle entrate e degli oneri recati dai disegni di legge con talune specificità in materia pensionistica e di impiego pubblico(20).

Ulteriori novità sono contenute nelle norme volte a porre in essere una disciplina organica per la riforma della struttura del bilancio per missioni e programmi, finalizzate per realizzare precisi indicatori di risultato(21) nonché per garantire la chiarezza dei macro-aggregati di finanza pubblica, per responsabilizzare la decisione annuale e pluriennale sull'allocazione delle risorse, per correlare le decisioni sul merito e sugli obiettivi delle politiche pubbliche, per ripartire le risorse volte a finanziare la loro attuazione(22).

La previsione di un piano degli obiettivi riferiti a ciascun programma con i rispettivi indicatori di performance da inserire nella nota integrativa al bilancio di previsione(23), norme per l'analisi e la valutazione della spesa(24), il rapporto triennale sulla sua evoluzione indicante performance ed ipotesi di «possibili riallocazioni»(25), sono altri aspetti significativi su cui interviene il disegno di legge.

Il «completamento della riforma del bilancio dello Stato»(26) è disciplinato, poi, in una serie ulteriore di disposizioni sebbene non sia prevista la revisione dei criteri di classificazione delle spese. Nella nuova prospettiva, dunque, la rivisitazione del bilancio è finalmente fondata su grandi aggregati funzionali con un numero esiguo di programmi aventi obiettivi definiti e valutabili sì da rendere trasparenti e responsabili le scelte di finanza pubblica e restituire al Parlamento il suo naturale ruolo di indirizzo e controllo(27).

3. Significative criticità

Sin dalla definizione dell'ambito di applicazione della nuova disciplina emerge un primo elemento non pienamente convincente del disegno di legge che, pur proponendosi di investire tutte le amministrazioni pubbliche non provvede, però, a richiamare l'elencazione contenuta nel Testo Unico sul pubblico impiego(28) ed attribuisce, invece, all'ISTAT il compito di individuare - con cadenza annuale - gli enti ed i soggetti appartenenti al settore delle amministrazioni pubbliche sulla base delle definizioni contenute «in specifici regolamenti comunitari»(29).

Un altro punto del progetto che pone delicate questioni ed implica necessarie considerazioni attiene al rapporto tra il coordinamento della

finanza pubblica e l'armonizzazione delle procedure contabili. Ciò emerge già dai principi e criteri direttivi ove il collegamento appare poco puntuale soprattutto nella parte che prevede, accanto al sistema di contabilità finanziaria, il passaggio «in via sperimentale» ad un sistema di contabilità economico-patrimoniale; (30) ancora, occorrerà procedere ad integrazioni e specificazioni con riguardo all'ulteriore «delega al Governo per la riforma e il potenziamento del sistema dei controlli di ragioneria e del programma di analisi e valutazione di spesa»(31).

In verità, una riforma compiuta della legge di contabilità pubblica dopo la Legge Costituzionale del 2001 e, soprattutto, dopo la Legge delega di attuazione dell'art. 119 della Costituzione in materia di federalismo fiscale(32) - avrebbe dovuto delineare il riordino della materia nella prospettiva della «contabilità della Repubblica»(33).

Se, infatti, l'art. 117 della Costituzione assegna alla competenza legislativa esclusiva dello Stato «il coordinamento informativo, statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale»(34), è certo che alla competenza legislativa concorrente viene riservata l'«armonizzazione dei bilanci pubblici» ed «il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario»(35).

Dunque, mentre spetta allo Stato la competenza sui principi fondamentali del coordinamento, l'armonizzazione - coerentemente con l'autonomia di entrata e di spesa di ciascun livello di Governo di cui all'art. 119, comma 1, della Costituzione - è sicuramente concorrente. Conseguentemente, sarà necessaria un'attenta verifica per valutare se il progetto di riforma in argomento sia effettivamente rispettoso dei principi costituzionali indicati nel nuovo Titolo V della Costituzione, nelle leggi attuative e, soprattutto, nella legge delega sul federalismo fiscale pur se, l'art. 1, co. 4, del progetto ne sostenga l'assoluta coerenza e qualifichi quali «principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi degli articoli 117 e 119 della Costituzione» sia le disposizioni della legge di riforma della contabilità pubblica che le norme di attuazione del federalismo fiscale.

Un'attenta e puntuale lettura delle disposizioni successive, in verità, sembra smentire tale assunto mentre il contenuto delle norme della L. n. 42/2009 è sicuramente armonico con i principi costituzionali(36) ove il rapporto collaborativo tra lo Stato e gli enti territoriali emerge, soprattutto, sul procedimento di definizione dei decreti legislativi volti ad individuare i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici i cui schemi dovranno essere «oggetto di intesa da definire in sede di Conferenza unificata»(37). Ancora, la necessaria intesa tra lo Stato e gli enti infrastatali rispetto ai decreti delegati si desume dall'analisi del procedimento istruttorio previsto per la predisposizione degli schemi degli stessi decreti(38).

Il pieno coinvolgimento delle autonomie regionali e locali nella predisposizione dei criteri di armonizzazione della finanza pubblica è garantito, dunque, nella L. n. 42/2009 mentre appare non evidente nel disegno di legge in discussione che prevede, piuttosto, l'iter governativo tradizionale per l'elaborazione dei decreti(39) sebbene bypassato dall'intervento del Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche(40) e dalla previsione di un raccordo tra lo stesso e la Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale(41), concludendosi con il parere della Conferenza unificata(42).

Il monitoraggio dei conti pubblici, elemento fondamentale nella gestione del processo di attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, appare ulteriormente imposto dall'alto sempre operando un confronto con le disposizioni contenute nella L. n. 42/2009. Dunque, di federalismo fiscale non può ancora parlarsi. Questo, infatti, potrà dirsi attuato solo quando il processo di standardizzazione dei costi, dei fabbisogni e dei prelievi riuscirà a garantire le risorse agli enti equordinati attraverso entrate proprie, compartecipazioni e quote del fondo di perequazione per i territori con minore capacità fiscale.

In tal senso, invece, si pone la legge delega approvata il 5 maggio 2009 prevedendo un effettivo coinvolgimento di tutti i livelli di Governo politicamente, tecnicamente e proceduralmente(43).

Con riguardo al primo aspetto, è prevista la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica le cui funzioni non sono solo di definire gli obiettivi di finanza pubblica ma, soprattutto, di identificare le procedure per accertarne eventuali scostamenti al fine di concorrere al raggiungimento dell'obiettivo del suo equilibrio attraverso un costruttivo dialogo con i rappresentanti degli organi decisionali dei diversi livelli istituzionali(44). La Conferenza, pertanto, ha il compito di concorrere alla

«definizione degli obiettivi di finanza pubblica per comparto, anche in relazione ai livelli di pressione fiscale e di indebitamento (...) delle procedure per accertare eventuali scostamenti dagli obiettivi di finanza pubblica e promuove l'attivazione degli eventuali interventi necessari per il rispetto di tali obiettivi, in particolare per ciò che concerne la procedura del Patto di convergenza di cui all'art. 18» nonchè verificare «la loro attuazione ed efficacia», avanzare proposte «per la determinazione degli indici di virtuosità e dei relativi incentivi», vigilare «sull'applicazione dei meccanismi di premialità, sul rispetto dei meccanismi sanzionatori e sul loro funzionamento», sul «corretto utilizzo del fondo perequativo», dei fondi per gli interventi speciali(45) e dei programmi per la perequazione infrastrutturale(46)

La Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale(47), sede di condivisione delle basi informative finanziarie, economiche e tributarie realizza, poi, tutte le attività necessarie per soddisfare ulteriori bisogni informativi operando nell'ambito della Conferenza unificata come segreteria tecnica e trasmettendo, su richiesta, informazioni e dati alle Camere, ai Consigli regionali ed alle Province autonome.

Il disegno di legge A.C. 2555, invece, prevede l'istituzione della Commissione parlamentare per la trasparenza dei conti pubblici con un ruolo limitato: fornire gli indirizzi metodologici con un'attività di verifica ex post. Suoi referenti, del resto, sono (solo) il Parlamento e il Ministro dell'Economia e delle Finanze con il rischio di non riuscire a conoscere gli andamenti della finanza pubblica regionale e locale nonostante il rilievo sempre maggiore che questa acquisirà con l'attuazione dell'art. 119 della Costituzione e realizzando, in tal modo, un'ulteriore centralizzazione delle procedure con evidente elisione dell'autonomia di entrata e di spesa dei livelli infrastatali pur se (almeno teoricamente) prevista.

La centralizzazione appare ancora più intensa nelle previsioni di cui agli artt. 14 e 15 del disegno di legge; la prima norma, infatti, accentra la base informativa «in una banca dati unitaria istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, accessibile alle (...) amministrazioni pubbliche secondo modalità da stabilire con appositi decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata»; la seconda, a sua volta, attribuisce allo stesso Ministero – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, i compiti di: a) consolidare le operazioni delle amministrazioni pubbliche; b) valutare la coerenza dei bilanci di previsione delle amministrazioni pubbliche e dell'evoluzione delle grandezze di evoluzione della finanza pubblica durante la gestione; c) ammettere l'accesso e l'invio dei dati al Parlamento.

Ulteriormente, la carenza della cooperazione tra le Istituzioni emerge sia dall'analisi degli strumenti sanzionatori disposti per la mancata trasmissione dei dati che dall'organizzazione del sistema dei controlli che si fonda, esclusivamente, sulla previsione della presenza nei collegi di revisione o sindacali delle amministrazioni pubbliche di un rappresentante del Ministero dell'economia e delle finanze.

Altro aspetto critico del disegno di legge è rappresentato dalla definizione del «ciclo» e degli «strumenti della programmazione e di bilancio»(48) che, contrariamente all'ormai condiviso trend verso una specializzazione sempre più dettagliata ed una loro precisa articolazione cronologica, è caratterizzato, piuttosto, da un accentramento anche rispetto ai tempi di presentazione/discussione in Parlamento rendendo, per tale via, concretamente difficile per le autonomie territoriali approvare, in base ai tempi previsti, i loro documenti finanziari con conseguente mancata partecipazione alla definizione delle decisioni di finanza pubblica.

Nel Ministero dell'economia e delle finanze e nelle Commissione Bilancio sono, dunque, assiegate la maggioranza delle decisioni rilevanti in materia economico-finanziaria sia rispetto ai profili ordinamentali che sul concreto utilizzo delle risorse destinate alle politiche pubbliche settoriali, rendendo del tutto marginale il ruolo dei Ministri della spesa (e delle relative Commissioni) nella determinazione del merito delle stesse politiche pubbliche con il rischio di ritornare a manovre non condivise per il controllo dei conti pubblici e, più in generale, per l'organizzazione della Pubblica Amministrazione(49).

In definitiva, tutti i documenti di bilancio(50) devono esser presentati in tempi ristretti: la decisione di finanza pubblica entro il 20 settembre; la legge di stabilità e la legge di bilancio entro il 15 ottobre.

Che ruolo di indirizzo potrà avere il Parlamento sul primo strumento?

La decisione di finanza pubblica, infatti, dovrebbe verificare l'attendibilità dei parametri macroeconomici su cui determinare le grandezze ed i contenuti qualitativi degli strumenti legislativi successivi(51).

Tale scansione temporale, ancora, pone rilevanti problemi anche rispetto all'effettivo coinvolgimento degli altri livelli di governo che non possono fondare le loro scelte sulla trasmissione entro il 20 di luglio per ottenere un parere su indefinite «linee guida per la ripartizione degli obiettivi»(52). Stesso discorso per la richiesta di parere limitata agli «obiettivi programmatici» e non prevista per l'«articolazione della manovra»(53).

Altro elemento da sottoporre ad analisi è la legge di stabilità(54) - la nuova legge finanziaria - il cui carattere non evita affatto l'onnicomprendività che sembra, piuttosto, rafforzata dal disegno di legge giungendo lo stesso a prevedere la possibile inclusione di norme di carattere ordinamentale o organizzatorio qualora esse consentano «un rilevante contenuto di miglioramento dei saldi»(55); sono previste, inoltre, anche «le norme di coordinamento della finanza pubblica (...) necessarie a realizzare il patto di convergenza»(56).

Quanto alle modalità di presentazione e di discussione dei documenti di bilancio, il dibattito si svolgerà, ancora una volta, sul condizionamento dei fattori finanziari sia sui valori che sugli obiettivi stravolgendo i principi del federalismo fiscale ed, in particolare, dell'autonomia e responsabilità; nello stesso senso, anche il vincolo per tutte le Pubbliche Amministrazioni di rispettare predeterminati «tassi di evoluzione delle spese sia correnti che in conto capitale»(57) articolate non sui saldi ma, piuttosto, «per sottosettori»(58).

Rispetto alle norme sulla copertura finanziaria delle leggi e di costruzione/gestione dei programmi di spesa ulteriori riflessioni si impongono.

Per quanto riguarda il primo tema, i commi 10-13 dell'art. 18 creano incertezze sull'effettività dei provvedimenti previsti con legge stabilendo che: «le disposizioni che comportano nuove o maggiori spese hanno effetto entro i limiti della spesa espressamente autorizzata (...) e (...) cessano di avere efficacia dalla data di pubblicazione del decreto (...) dirigenziale del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato con il quale è accertato l'avvenuto raggiungimento dei predetti limiti di spesa».

La norma, giusta se riferita ad interventi con finanziamento predeterminato, deve esser meglio definita se rivolta, invece, ad interventi riguardanti i diritti delle persone o i rapporti interistituzionali indirizzati verso prestazioni predeterminate; in tale ultima ipotesi, infatti, mentre è comprensibile che si proceda alla «revisione dei dati e dei metodi utilizzati per la quantificazione degli oneri» non è altrettanto ovvio che l'errore della quantificazione debba sterilizzare disposizioni legislative(59).

Per quanto riguarda il secondo aspetto, l'articolazione del bilancio per missioni e programmi dovrebbe porre in essere un rapporto diverso rispetto alle modalità di finanziamento dovendosi riferire maggiormente al programma nel suo complesso; la specifica legge di settore, a sua volta, dovrebbe definire modalità ed obiettivi degli interventi e vedersi attribuire, a carico dello stanziamento complessivo riferito al programma, le risorse necessarie agli interventi sì da consentire un'adeguata flessibilità nella gestione amministrativa, sotto la responsabilità dei Ministri competenti, in un rapporto chiaro con le Commissioni parlamentari e con gli altri livelli di governo direttamente coinvolti.

Dalle disposizioni del testo del disegno di legge emerge, invece, un programma quale mera sommatoria delle leggi di spesa(60) ed una flessibilità sottoposta al vaglio del Ministero dell'economia e delle finanze e delle Commissioni Bilancio delle Camere(61).

Appare estranea, ancora, la consapevolezza che, secondo le previsioni degli artt.117 e 118 della Costituzione, la maggior parte delle competenze in materia di spesa sono ormai trasferite - per le determinazioni legislative - alle Regioni e - per la gestione amministrativa - ai Comuni, alle Città metropolitane e alle Province che sono tenuti a svolgere tali funzioni con «autonomia di entrata e di spesa».

Tale nuova prospettiva impone, pertanto, la ricerca di un efficace coordinamento delle scelte di finanza pubblica il cui incipit dovrebbe esser costituito dalla possibilità di confrontare in modo trasparente le

scelte dei diversi livelli di Governo nonché coinvolgere tutti - anche le forze sociali - nella definizione degli obiettivi di politica economico-finanziaria.

Questo ultimo aspetto, in una fase delicata, impone una rivisitazione, prima ancora della nuove regole di finanza pubblica, degli stessi assetti del modello produttivo italiano attribuendo, in relazione alla flessibilità ed alla tempestività degli interventi, un ruolo di rilievo ai vari livelli ed un ruolo fondamentale di coordinamento all'Esecutivo.

E' necessario, però, un approccio diverso nella definizione degli interventi e del ruolo dei diversi livelli della Pubblica Amministrazione: occorre che sia definito preliminarmente ed in modo condiviso durante il processo di formazione della decisione finanziaria un primo orizzonte quantitativo della manovra e spostare a livello politico l'elaborazione del rinnovato quadro di finanza pubblica(62). In tal modo potrà essere superata la preclusione nei confronti dei ministri di settore di poter discutere preliminarmente gli obiettivi(63) con violazione dell'art. 114 della Costituzione(64).

4. Considerazioni conclusive.

Con il presente contributo si sono sinteticamente illustrati i principi generali e gli elementi costitutivi del disegno di legge sulla finanza e contabilità pubblica, evidenziandone gli aspetti di maggior criticità e problematicità relativi alla redazione di un testo legislativo che rappresenti da un lato, il risultato di un processo complesso di condivisione delle parti politiche, e dall'altro, sia espressione della sintesi degli studi della dottrina, delle istituzioni e degli organismi di ricerca, condotti sul tema negli ultimi decenni.

La riforma in itinere dovrebbe avere l'obiettivo di conseguire incrementi dell'autonomia normativa finanziaria degli enti compositivi della Repubblica, in collegamento a corrispondenti ampliamenti della responsabilità finanziaria decentrata attraverso scelte più coordinate e concertate tra livelli di governo nello schema di equiordinazione stabilito dall'articolo 114 della Costituzione.

Il primo obiettivo di un nuovo quadro legislativo di coordinamento della finanza pubblica dovrebbe pertanto essere quello di ricomporre in modo coerente una dialettica istituzionale di carattere triangolare tra Stato, autonomie territoriali ed Unione europea, coniugando il rispetto dei vincoli comunitari con l'accoglimento delle istanze federaliste, tenendo tuttavia sempre presente che responsabile in ultima istanza del rispetto dei parametri inerenti deficit e debito è lo Stato centrale.

In tal senso, il disegno di legge in esame intende integrarsi con la legge delega in materia di federalismo fiscale al fine di definire un quadro regolatore unitario delle fasi di costruzione delle decisioni di finanza pubblica che sappia coordinare in modo nuovo il ruolo del Governo, responsabile a livello europeo del rispetto dei vincoli ivi posti, il ruolo del Parlamento, detentore, ai sensi dell'art. 81 della Costituzione, di un «diritto al bilancio», e quello degli enti territoriali, titolari di un'autonomia finanziaria di entrata e di spesa parimenti salvaguardata dalle norme costituzionali che esige un loro diverso e più intenso coinvolgimento nella fase ascendente della definizione delle decisioni di finanza pubblica.

Occorrerà, quindi, affrontare i problemi di armonizzazione dei vari bilanci pubblici con la necessità di uno sforzo condiviso tra i rappresentanti dei vari livelli di governo che, dopo un lungo periodo di legificazione in tal senso e di successive approssimazioni, porti ad un reale adeguamento dei sistemi contabili.

I governi decentrati dovrebbero contribuire con piena assunzione di responsabilità alla formazione di un bilancio nazionale anche in considerazione dell'entità e della rilevanza della spesa indirizzata a fornire prestazioni essenziali da parte delle Regioni e servizi fondamentali da parte degli Enti locali.

Vanno inoltre individuati i principi fondamentali per la redazione dei bilanci consolidati in modo da dare conto dei servizi esternalizzati. A tal proposito, occorre notare che anche la Legge n. 42/2009 fa riferimento all'armonizzazione dei vari bilanci pubblici. La priorità assegnata a tale tema è evidente nelle ultime modifiche apportate alla legge delega e relative alla tempestiva comunicazione al Governo dei bilanci preventivi e consuntivi di Regioni ed Enti locali, alla pubblicazione degli stessi bilanci su siti internet ed alla già citata adozione per decreto legislativo dei principi di armonizzazione contabile degli stessi bilanci, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge delega.

Nel sistema di governance che si va prospettando sarà necessaria e fondamentale, dunque, la leale collaborazione tra i livelli di governo, principali attori del decentramento; ciò dovrebbe consentire il passaggio da una situazione di condizionamento reciproco ad una di stretto coordinamento con il superamento dello schema che ha spesso combinato norme rigide imposte dall'alto con mancanza di trasparenza e vincoli di bilancio elastici per il sistema delle Autonomie. Alla condivisione degli obiettivi dovranno essere associati maggiormente informazione, valutazioni concrete per misurare e incrementare le performance, responsabilizzazione.

Nella gestione del decentramento di funzioni e risorse, del resto, non si potrà prescindere dagli orientamenti prospettati in sede europea per l'incremento di specifiche missioni di spesa e dai vincoli sui saldi e sulla pressione fiscale centrale e locale direttamente connessi a tali obiettivi. I comportamenti delle Autonomie locali non devono contrastare, infatti, con le direttive generali in termini di andamento della spesa dell'intera Pubblica Amministrazione o di obiettivi circa la pressione fiscale. Si dovrebbe arrivare a prospettare, all'interno del D.P.E.F., non solo un conto consolidato delle Amministrazioni locali ma anche delle Regioni, delle Province e dei Comuni, rispettivamente nel loro complesso.

In tale ambito, la regionalizzazione del Patto di stabilità interno potrebbe permettere di superare alcuni aspetti critici e l'eccessiva rigidità mostrata dal Patto stesso nei suoi ormai dieci anni di applicazione.

L'adattamento regionale del P.S.I. potrebbe aumentare la flessibilità del sistema consentendo di limitare la restrittività di un vincolo uguale per enti diversi e potrebbe crearsi lo spazio per un ruolo regionale di coordinamento per la programmazione degli investimenti sul territorio, con possibile reintroduzione della golden rule, in linea con i dettami del Titolo V della Costituzione all'articolo 119, tramite la fissazione di un livello di deficit in conto capitale concordato tra centro e periferia.

Al vasto affresco delle soluzioni da apportare va, inoltre, aggiunto il necessario raccordo tra P.S.I. regionalizzato e l'istituendo Patto di convergenza previsto dalla legge delega sul federalismo fiscale con il suo riferimento alla convergenza di costi, fabbisogni e servizi standard di non agevole implementazione e gestione nelle diverse componenti.

In sostanza, come importante aspetto del contesto emerge la riduzione dell'area delle competenze dell'Amministrazione centrale conseguente al trasferimento delle funzioni *latu sensu* a Regioni ed Enti locali, aspetto che del resto ha rappresentato il perno centrale delle riforme amministrativo-costituzionali degli ultimi anni con l'obiettivo di superare un modello fortemente statalistico e centralistico. Tuttavia, nel progetto di legge che si è commentato e nelle riflessioni compiute emerge ancora un concetto di coordinamento della finanza pubblica come «monopolio di Stato»⁽⁶⁵⁾.

La funzione, pertanto, che deriva sia dall'esistenza della dimensione europea della finanza pubblica sia dalla necessità di garantire l'equiordinazione di tutti gli enti territoriali, sembra rimanere più un auspicio che un dato di fatto⁽⁶⁶⁾.

Dovrà esserci lo spazio e il tempo necessario per una riflessione che giunga ad integrare, nel processo di attuazione del federalismo fiscale, nonché nello spirito della Legge delega n. 15/2009 in tema di riforma della Pubblica Amministrazione, una visione che valorizzi autonomia e responsabilità garantendo ai Comuni, anche in sede regionale, la possibilità di concorrere alle scelte che direttamente li riguardano non permettendo lo spostamento del baricentro dei problemi che investono la finanza pubblica.

In un contesto federale il bilancio dello Stato e quello delle Amministrazioni locali sono sullo stesso piano sia in termini di gestione che di garanzia della copertura finanziaria delle decisioni di spesa. Una visione istituzionale completa dovrebbe garantire la possibilità di valutare gli effetti sugli aggregati di finanza pubblica anche rispetto ai comportamenti delle società partecipate degli Enti Territoriali per il ruolo rilevante delle esternalizzazioni nella fornitura di servizi pubblici.

Si rende, quindi, necessaria la costruzione di bilanci consolidati per l'effettività dell'armonizzazione e del coordinamento anche se ciò necessariamente richiede cambiamenti negli atteggiamenti e nuove attitudini nei riguardi della disciplina fiscale per affrontare con equilibrio e realismo la riforma della finanza e contabilità pubblica.

NOTE:

(1) Il dibattito sul potenziamento degli strumenti finalizzati a monitorare gli andamenti di finanza pubblica e la modifica degli strumenti relativi alle manovre di bilancio, avviato nel corso della XV Legislatura, si è svolto su molteplici temi riguardando l'individuazione delle nuove regole per l'esame parlamentare della legge finanziaria sino ad investire la riclassificazione del bilancio dello Stato. Nel febbraio 2007, le Commissioni bilancio della Camera e del Senato deliberarono un'indagine conoscitiva per individuare le linee di riforma degli strumenti e delle procedure di bilancio. La prima, concludendo i lavori l'8 maggio 2007, approvò un documento in cui segnalò i punti critici del quadro normativo; la seconda, a sua volta, nel report finale del 16 maggio successivo, sottolineò in particolare la necessità di procedere ad una ricognizione del livello di efficienza nell'utilizzo delle risorse a legislazione vigente. Entrambe le Commissioni concordarono, in ogni caso, sulla necessità di una riforma che non fosse semplice affinamento della disciplina vigente e sull'importanza di attuarla tenendo presente gli elementi innovativi introdotti con la revisione del Titolo V della Costituzione soprattutto rispetto al federalismo fiscale. La necessità di una legge organica, previa concertazione con le Regioni e gli Enti locali per l'individuazione dei criteri, delle regole e degli obiettivi del Patto di Stabilità Interno, rappresentava, dunque, elemento fondante della riforma soprattutto per consentire l'alleggerimento del disegno di legge finanziaria in modo tale che la stessa potesse contenere: «la sola definizione degli aspetti quantitativi della materia per il recupero delle potenzialità del bilancio». Cfr., CAMERA DEI DEPUTATI - SERVIZIO STUDI, in www.camera.it/cartellecomuni/leg15. Una disamina sull'evoluzione della costruzione del ciclo di bilancio si rinviene in G. RIVOCCHI, L'indirizzo politico e finanziario tra Costituzione italiana e vincoli europei, Padova, 2007. Per gli elementi che condizionano il processo evolutivo delle decisioni di finanza pubblica, cfr., F. BATISTONI FERRARA, B. BELLÈ, Corso di diritto finanziario, Padova, 2009, 25 ss.; P. DE IOANNA, C. GORETTI, La decisione di bilancio in Italia: una riflessione su istituzioni e procedure, Bologna, 2008; R. PERNA, La rivoluzione silenziosa delle procedure di bilancio, in *Rass. Parl.*, 4, 2008, 897 ss.; M.V. LUPÒ AVAGLIANO, Temi di contabilità pubblica: le riforme del bilancio di Stato, Padova, 2004; R. PEREZ, La finanza pubblica, in S. CASSESE (a cura di), Trattato di diritto amministrativo, Milano, 2003, 587 ss.

(2) Cfr., Legge quadro in materia di contabilità e finanza pubblica nonché di delega al Governo in materia di adeguamento dei sistemi contabili, perequazione delle risorse, efficacia della spesa e potenziamento del sistema dei controlli, reperibile in www.senato.it/service.

(3) Cfr., Proposta di legge approvata dal Senato della Repubblica il 24 giugno 2009. A.S. 1397 - Senatori Azzolini ed altri: «Legge di contabilità e finanza pubblica», in www.camera.it/_dati/leg16/lavori/scheda. La necessità di affrontare in maniera unitaria, coerente e sistematica, in relazione alla nuova disciplina apprestata con le leggi nn.15 e 42 del 2009 una materia che, nel tempo, è stata oggetto di continue modifiche e stratificazioni successive, è stata particolarmente sentita dalla Commissione bilancio che ha deliberato di procedere, sulla scia di quanto avvenuto nella corrispondente Commissione del Senato, ad un'indagine conoscitiva nell'ambito dell'istruttoria legislativa per l'esame del progetto di legge in questione ampliando notevolmente il numero degli esperti e degli studiosi auditi. Le sovrapposizioni e le contraddizioni dell'A.C. 2555 con la legge delega sul federalismo fiscale sono state particolarmente rilevate dal Professore Pietro Boria, ordinario di diritto tributario, audito nella seduta del 24 settembre 2009.

(4) Cfr., L. n. 42/2009, «Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione». In argomento, R. BIFULCO, Osservazioni sulla Legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale, in www.astrid-online.it, 28-5-2009; L. ANTONINI, I principi innovativi del nuovo disegno di legge, in *I quaderni di Italianieuropei*, 1/2009, 208 ss.; E. JORIO, La legge delega di attuazione del federalismo fiscale, in www.federalismi.it, 8/2009. Osservazioni critiche sulla legge si rinvencono in G. RIVOCCHI, Autonomia finanziaria e coordinamento della finanza pubblica nella legge delega sul federalismo fiscale: poche luci e molte ombre, in *Astrid-rassegna*, n. 94/2009; R. PERRONE CAPANO, Verso il federalismo fiscale tra limiti istituzionali e persistenti criticità del sistema tributario statale, in

www.innovazionediritto.unina.it, 1/2009; M. INGROSSO, Il disegno di legge delega sul federalismo fiscale: diversivo a futura memoria, in www.innovazionediritto.unina.it, 6/2008; E. DE MITA, Federalismo, un avvio confuso, *Il Sole 24 ore*, 21 gennaio 2009. Sull'argomento, in generale, F. AMATUCCI, G. CLEMENTE DI SAN LUCA, I principi comunitari e costituzionali del federalismo fiscale, Torino, 2008.

(5) Del resto, nonostante la L. n. 3/2001 nessuna rilevanza costituzionale continua ad assumere il debito pubblico con relativo carico al centro dell'equilibrio dei conti della finanza pubblica. In tal senso, cfr., L. CAVALLINI CADEDDU, Il coordinamento della finanza pubblica dopo la riforma costituzionale, in <http://joomla.ddp.unipi.it/documenti>.

(6) Cfr., G. PISAURO, Verso un nuovo processo di bilancio, in www.lavoce.info, 24/4/2009.

(7) Cfr., RAPPORTO ISAE, Finanza pubblica e Istituzioni, in www.isae.it, giugno 2009. Sul rapporto tra finanza statale e finanza degli ordinamenti territoriali minori, cfr., A. BRANCASI, L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost., in *Le Regioni*, 2003, 41 ss.; G. GIANNÌ, Autonomia finanziaria e impositiva di Comuni, Province e Regioni dopo la revisione del titolo V, in *Amministrare*, 3/2003; G. MARONGIU, Evoluzione e lineamenti della finanza locale in Italia, in *Fin. Loc.*, 2005, 31 ss.; P. DE IOANNA, L'autonomia finanziaria, in G. CORSO, V. LOPILATO (a cura di), *Il diritto amministrativo dopo le riforme costituzionali*, Milano, 2006; R. PEREZ, L'autonomia finanziaria degli enti territoriali, in *Rass. trib.*, 2007, 87 ss.; P. BORIA, Il sistema tributario, Milano, 2008, 905 ss. Più specificamente, sui profili di natura fiscale, F. AMATUCCI, I principi e le competenze in materia tributaria in ID. (a cura di), *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2008, 27 ss.; A. F. URICCHIO, Orientamenti della legislazione tributaria: fiscalità locale all'indomani della riforma costituzionale del Titolo V, relazione, SSPAL Puglia, 16 ottobre 2008, in <http://doc.sspal.it/>; F. TESAURO, Le basi costituzionali della fiscalità regionale e locale, in *Fin. Loc.*, 2005, 23 ss.; L. PERRONE, La sovranità impositiva tra autonomia e federalismo, in *Riv. Dir. trib.*, 11/2004, 1173 ss.; L. DEL FEDERICO, Orientamenti di politica legislativa regionale in materia di tributi locali, in *Fin. Loc.*, 2003, 517 ss.; ID., Il rapporto tra principi del sistema tributario statale e principi fondamentali di coordinamento in V. FICARI (a cura di), *L'autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali tra Corte Costituzionale (sentenza n. 102/2008 e ordinanza n. 103/2008) e disegno di legge delega*, Milano, 2009.

(8) Sul coordinamento definito «canone fondamentale» della finanza pubblica e del sistema tributario, cfr. G. M. SALERNO, Coordinamento finanziario, autonomie speciali e coesione nazionale, in *Federalismi.it*, 3/12/2008. Sulla nozione «ampia» del coordinamento della finanza pubblica, C. CHIAPPINELLI, La Corte Costituzionale fa il punto sui rapporti tra dimensione del controllo affidato alla Corte dei conti ed esigenze di coordinamento della finanza pubblica, in *Giust. Civ.*, 7-8, 1617 ss.

(9) Così, L. CAVALLINI CADEDDU, Il coordinamento della finanza pubblica dopo la riforma costituzionale, cit., 103. In argomento, G. DELLA CANANEA, Il coordinamento della finanza pubblica alla luce dell'Unione economica e monetaria, in *Giur. Cost.*, 2005; M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, F. OSCLULATI, Il finanziamento delle Regioni a Statuto ordinario mediante tributi propri e partecipazioni: basi teoriche ed evidenza empirica nella difficile attuazione dell'art. 119 Cost., in *Le Istituzioni del federalismo*, 5/2006, 673 ss.; Sulle questioni più strettamente di natura fiscale, L. ANTONINI, I principi di coordinamento del sistema fiscale, in *AA. VV.*, Verso un nuovo federalismo fiscale, Milano, 2005; A. F. URICCHIO, Tributi regionali propri e impropri alla luce della riforma del titolo V della Costituzione e della giurisprudenza della Corte Costituzionale, in *Fin. Loc.*, 2006, 23 ss.; L. DEL FEDERICO, L'autonomia tributaria delle Regioni ed i principi di coordinamento della finanza pubblica: con il progetto Giarda-bis verso l'attuazione dell'art. 119 Cost., in www.astrid-online.it.

(10) In tema, cfr., L. DI RENZO, R. PERRONE CAPANO (a cura di), *Diritto della Finanza pubblica europea*, Napoli, 2008.

(11) La riforma «cerca di oltrepassare il perimetro tradizionale del bilancio dello Stato proponendosi di collocare le norme di contabilità della L. n. 468/1978 nella prospettiva più vasta dell'intero comparto delle pubbliche amministrazioni, tentando di superare la divergenza tra la gestione di bilancio e la gestione di tesoreria che ha sempre posto

rilevanti difficoltà rispetto alla normativa comunitaria sul calcolo dell'indebitamento netto delle pubbliche amministrazioni». Si procede, dunque, verso «una concezione ampia del coordinamento della finanza pubblica finalizzata, tra l'altro, ad una rappresentazione contabile complessiva del "saldo di cassa del settore statale" come "risultato del consolidamento tra flussi di cassa del bilancio dello Stato e della Tesoreria statale"» (art. 43, co. 1). Cfr., G. RIVISECCHI, Una riforma "federale" (ma statocentrica) della legge di contabilità, in www.nelmerito.it, 12 giugno 2009.

(12) Cfr., G. RIVISECCHI, La riforma della legge di contabilità, tra riaffermazione del diritto al bilancio del Parlamento e concezioni statocentriche del coordinamento della finanza pubblica, in www.forumcostituzionale.it, 8 giugno 2009.

(13) Ci si riferisce all'adeguamento dei sistemi contabili (art. 2); alle procedure di spesa in conto capitale (art. 31, co. 8); al completamento della riforma del bilancio dello Stato (art. 43); alla riforma del sistema dei controlli (art. 51),

(14) Cfr., art. 3, A.C. 2555: «1. Per i tre esercizi finanziari successivi all'entrata in vigore della presente legge, il Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per la pubblica amministrazione e l'innovazione, insieme alla Relazione sull'economia e la finanza pubblica, presenta alle Commissioni competenti per le conseguenze di carattere finanziario dei due rami del Parlamento un rapporto sullo stato di attuazione della presente legge. Il rapporto è centrato sull'avanzamento e sulla messa in opera della nuova organizzazione del bilancio dello Stato».

(15) Cfr., titolo II - Misure per la trasparenza e controllabilità della spesa pubblica.

(16) Art. 4: «2. La Commissione è composta di venti membri designati dai Presidenti delle due Camere in modo da garantire la rappresentanza proporzionale della maggioranza e delle opposizioni. 3. La Commissione esprime indirizzi: a) sul contenuto informativo necessario dei documenti trasmessi dal Governo, con l'obiettivo di migliorare il contenuto informativo e rendere omogenea la prospettazione delle informazioni, al fine della comparabilità nel tempo e tra strumenti; b) sulle metodologie per la quantificazione delle innovazioni legislative con identificazione dei livelli informativi di supporto della quantificazione, nonché sull'eventuale predisposizione di schemi metodologici per settore per la valutazione degli effetti finanziari; c) sulle metodologie per la costruzione degli andamenti tendenziali di finanza pubblica, anche di settore, con evidenziazione delle basi conoscitive necessarie per la loro verifica; sulla definizione dei contenuti minimi di raccordo tra andamenti tendenziali e innovazioni legislative; sui criteri metodologici per la predisposizione di previsioni a politiche invariate; d) sull'identificazione di ambiti per i quali è possibile migliorare la struttura dell'informazione disponibile ai fini della predisposizione dei bilanci, nonché sul monitoraggio e sulla rendicontazione dell'attività pubblica; e) su ogni altra attività istruttoria e metodologica relativa all'informazione nel campo della finanza pubblica. 4. La Commissione trasmette i propri atti alle Presidenze dei due rami del Parlamento e al Ministro dell'economia e delle finanze».

(17) Art. 5: «1. All'art. 16, comma 1, del D. Lgs. 6 settembre 1989, n. 322, dopo il primo periodo sono inseriti i seguenti: "La proposta di nomina è sottoposta al parere delle competenti Commissioni parlamentari. La designazione non può essere effettuata se non in caso di parere favorevole espresso con la maggioranza dei due terzi dei componenti. Le medesime Commissioni possono procedere all'audizione delle persone designate". 2. La disposizione di cui al comma 1 si applica dalla nuova nomina successiva a quella cui procedere alla data di entrata in vigore della presente legge».

(18) Il co. 3 dell'art. 6 dispone, ancora: «I decreti di variazione al bilancio adottati in conseguenza dell'approvazione di provvedimenti legislativi sono resi disponibili, sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze, entro trenta giorni dalla data di pubblicazione della relativa legge nella Gazzetta Ufficiale».

(19) Art. 7: «Gli elementi tecnici funzionali all'esercizio del controllo parlamentare della finanza pubblica sono forniti da un'unica, apposita struttura di supporto, istituita d'intesa tra i Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica».

(20) Sulla questione della copertura finanziaria degli oneri recati da leggi delega è rilevante l'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale che

già nella lontana sentenza n. 226/1976 sancì la violazione dell'art. 81 Cost., commi 3 e 4, per le norme di delega non contenenti previsioni sulla copertura delle spese o, quantomeno, carenti dei principi e criteri direttivi ai quali il Governo doveva attenersi per provvedervi esso stesso. In materia fiscale, si ricorda, in particolare la L. n. 80/2003 - Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale – ove il relativo finanziamento anziché essere previsto nella stessa legge delega è stato rinviato, compatibilmente con i vincoli di finanza pubblica, al reperimento di risorse da iscriverne annualmente nella legge finanziaria sulla base degli andamenti previsti e dei vincoli posti dal DPEF.

(21) Cfr., artt. 2, 22, 40-42.

(22) Su tale aspetto, cfr. F. BASSANINI, G. MACIOTTA, Prime osservazioni sul disegno di legge A.C. 2555 di riforma della contabilità dello Stato, in www.astridonline.it, 9 luglio 2009, che sul punto si esprimono auspicando che il Parlamento rifletta «sull'opportunità di fissare un limite quantitativo massimo al numero dei programmi, onde evitare che l'innovativa scelta compiuta dal Senato venga poi in fatto vanificata nel tempo dalla tendenza alla moltiplicazione e frammentazione dei programmi derivante dalla incapacità di resistere alle pressioni di microinteressi burocratici o sociali». Ulteriori riflessioni sulle prospettive della riforma sono state espresse da P. DE IOANNA, A. MONTANINO, S. NICOLETTI-ALTIMARI, Il nuovo bilancio dello Stato: obiettivi e tempi della riforma, in *Queste istituzioni*, 36, 1, 2009, 79 ss.; precedentemente, cfr., G. MACIOTTA, Riforma del bilancio e della contabilità della Repubblica, *Forum P.A.* 14 maggio 2008, in <http://allegati.forumpa.it/forumpa2008>; G. PISAURO, V. VISCO, Note sulle procedure di bilancio, in *Pol. Ec.*, 3, 2008, 141 ss.

(23) Cfr., art. 22, Bilancio di previsione. «1. Il disegno di legge del bilancio annuale di previsione è formato sulla base della legislazione vigente, tenuto conto dei parametri indicati, ai sensi dell'art. 10, comma 2, lett. a), nella Decisione di cui al medesimo art. 10. 2. Il disegno di legge del bilancio di previsione espone per l'entrata e, per ciascun Ministero, per la spesa le unità di voto parlamentare determinate con riferimento rispettivamente alla tipologia di entrata e ad aree omogenee di attività. Per la spesa, le unità di voto sono costituite dai programmi quali aggregati diretti al perseguimento degli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti con la spesa. La realizzazione di ciascun programma è affidata ad un unico centro di responsabilità amministrativa, corrispondente all'unità organizzativa di primo livello dei Ministeri, ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300. 3. In relazione ad ogni singola unità di voto sono indicati: a) l'ammontare presunto dei residui attivi o passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui il bilancio si riferisce; b) l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce; c) le previsioni delle entrate e delle spese relative al secondo e terzo anno del bilancio triennale; d) l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione fra operazioni in conto competenza ed in conto residui. Si intendono per incassate le somme versate in Tesoreria e per pagate le somme erogate dalla Tesoreria. 4. Nell'ambito delle dotazioni previste in relazione a ciascun programma di cui al co. 2 sono distinte le spese correnti, con indicazione delle spese di personale, e le spese d'investimento, con indicazione delle acquisizioni di attività finanziarie. Nell'ambito del programma è inoltre indicata la quota delle spese rimodulabili e non rimodulabili. 5. Le spese non rimodulabili sono quelle per le quali l'amministrazione non ha la possibilità di esercitare un effettivo controllo, in via amministrativa, sulle variabili che concorrono alla loro formazione, allocazione e quantificazione. Esse corrispondono alle spese definite «oneri inderogabili». Per oneri inderogabili si intendono le spese vincolate a particolari meccanismi o parametri che regolano la loro evoluzione; tali parametri possono essere determinati sia da leggi che da altri atti normativi. Rientrano tra gli oneri inderogabili le cosiddette spese obbligatorie, corrispondenti ad oneri indeclinabili ed indilazionabili e relative alle seguenti finalità: pagamento di stipendi, assegni, pensioni ed altre spese fisse, interessi passivi, obblighi comunitari ed internazionali, ammortamento di mutui. Sono spese obbligatorie anche quelle, residuali, così identificate per espressa disposizione normativa. 6. Le spese rimodulabili si dividono in fattori legislativi e in spese di adeguamento al fabbisogno. Per fattori legislativi

si intendono le spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l'importo, considerato quale limite massimo di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio. I fattori legislativi sono rimodulabili ai sensi dell'art. 24, co. 3»

(24) Cfr., art. 40: «1. Il Ministero dell'economia e delle finanze collabora con le amministrazioni centrali dello Stato, al fine di garantire il supporto per la verifica dei risultati raggiunti rispetto agli obiettivi di cui all'art. 10, comma 2, lett. e), per il monitoraggio dell'efficacia delle misure rivolte al loro conseguimento e di quelle disposte per incrementare il livello di efficienza delle amministrazioni stesse. La collaborazione ha luogo nell'ambito di appositi nuclei di analisi e valutazione della spesa, istituiti senza nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate la composizione e le modalità di funzionamento dei nuclei. 2. Nell'ambito dell'attività di collaborazione di cui al co. 1 viene altresì svolta la verifica sull'articolazione dei programmi che compongono le missioni, sulla coerenza delle norme autorizzatorie delle spese rispetto al contenuto dei programmi stessi, con la possibilità di proporre, attraverso apposito provvedimento legislativo, l'accorpamento e la razionalizzazione delle leggi di finanziamento per renderne più semplice e trasparente il collegamento con il relativo programma, nonché sulla rimodulabilità delle risorse iscritte in bilancio. In tale ambito il Ministero dell'economia e delle finanze fornisce alle amministrazioni centrali dello Stato supporto metodologico per la definizione delle previsioni di spesa e dei fabbisogni associati ai programmi e agli obiettivi indicati nella nota integrativa di cui all'art. 22, co. 9, lett. a), e per la definizione degli indicatori di risultato ad essi associati. 3. Le attività svolte dai nuclei di cui al comma 1 sono funzionali alla formulazione di proposte di rimodulazione delle risorse finanziarie tra i diversi programmi di spesa ai sensi dell'art. 24 e alla predisposizione del rapporto sui risultati di cui all'art. 36, co. 2, lett. a). 4. Per le attività di cui al presente articolo, nonché per la realizzazione del Rapporto di cui all'art. 42, il Ministero dell'economia e delle finanze istituisce e condivide con le amministrazioni centrali dello Stato, nell'ambito della banca dati di cui all'art. 14, una apposita sezione che raccoglie tutte le informazioni necessarie alla realizzazione degli obiettivi di cui al co. 1, nonché delle analisi di efficienza contenute nel Rapporto di cui all'art. 42. La banca dati raccoglie le informazioni che le amministrazioni sono tenute a fornire attraverso una procedura da definire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. 3. Le attività svolte dai nuclei di cui al comma 1 sono funzionali alla formulazione di proposte di rimodulazione delle risorse finanziarie tra i diversi programmi di spesa ai sensi dell'articolo 24 e alla predisposizione del rapporto sui risultati di cui all'art. 36, co. 2, lettera a). 4. Per le attività di cui al presente articolo, nonché per la realizzazione del Rapporto di cui all'articolo 42, il Ministero dell'economia e delle finanze istituisce e condivide con le amministrazioni centrali dello Stato, nell'ambito della banca dati di cui all'art. 14, una apposita sezione che raccoglie tutte le informazioni necessarie alla realizzazione degli obiettivi di cui al comma 1, nonché delle analisi di efficienza contenute nel Rapporto di cui all'art. 42. La banca dati raccoglie le informazioni che le amministrazioni sono tenute a fornire attraverso una procedura da definire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».

(25) Cfr., art. 42 - Rapporto sulla spesa delle amministrazioni dello Stato: «1. Ogni tre anni, a partire da quello successivo all'istituzione della banca dati di cui all'art. 40, co. 4, il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, anche sulla base delle attività di cui al medesimo art. 40, elabora un Rapporto sulla spesa delle amministrazioni dello Stato. 2. Il Rapporto di cui al co. 1 illustra la composizione e l'evoluzione della spesa, i risultati conseguiti con le misure adottate ai fini del suo controllo e quelli relativi al miglioramento del livello di efficienza delle stesse amministrazioni. 3. Il Rapporto, in particolare, per i principali settori e programmi di spesa: a) esamina l'evoluzione e la composizione della spesa identificando le eventuali aree di inefficienza e di inefficacia, anche attraverso la valutazione dei risultati storici ottenuti; b) propone gli indicatori di performance da adottare; c) fornisce la base analitica per la definizione e il monitoraggio degli indicatori di cui alla lett. b) verificabili ex post, utilizzati al fine di valutare il conseguimento degli obiettivi di ciascuna amministrazione e accrescere la qualità dei servizi pubblici; d) suggerisce possibili riallocazioni della spesa, liberando risorse da

destinare ai diversi settori di spesa e ad iniziative considerate prioritarie; e) fornisce la base analitica per la programmazione su base triennale delle iniziative e delle risorse su obiettivi verificabili, anche basandosi sul controllo di gestione dei risultati. 4. Il Rapporto di analisi e valutazione della spesa è predisposto entro il 20 luglio dell'ultimo anno di ciascun triennio ed è inviato al Parlamento».

(26) Per tali aspetti, cfr., il Capo V del titolo VI.

(27) In tema, cfr., M. DEGNI, G. SALVEMINI, L'evoluzione del processo di bilancio dalla legge 468/1978 alla recente riforma in M.L. BASSI (a cura di), *Le nuove regole del bilancio statale*, Milano, 2001; L. CAVALLINI CADEDDU, *Linee di riforma dei bilanci pubblici*, Torino, 2003; ID., *Il bilancio nella riforma della pubblica amministrazione*, Padova, 2004; C. MANACORDA, *L'attività finanziaria e il bilancio pubblico*, Torino, 2008; L. LETIZIA, *La disciplina del bilancio dello Stato nel processo di innovazione amministrativa*, in G. LICCARDO (a cura di), *Justice, Cooperation, Peace. Atti e contributi*, I, in corso di pubblicazione per ESI, Napoli.

(28) Cfr., art. 1, co. 2, D. Lgs. n. 165/2001.

(29) Cfr., art. 1, co. 2, A.C. 2555. I criteri di classificazione del SEC 95, del resto, a cui l'ISTAT necessariamente dovrà riferirsi prescindono dalla natura giuridica dell'organismo considerato con una confusione tra le norme di contabilità e le norme di finanza pubblica.

(30) Cfr., art. 2 A.C. 2555.

(31) Cfr., art. 49 del Disegno di legge. In tal senso si esprime G. RVOSECCHI in *La riforma della legge di contabilità*, cit., 3.

(32) Per una disamina dell'intervento della L. n. 42/2009 sul coordinamento della finanza pubblica nelle Regioni a Statuto speciale, cfr. G.C. DE MARTIN, G. RVOSECCHI, *Coordinamento della finanza territoriale e autonomie speciali alla luce della L. n. 42 del 2009*, in www.amministrazioneincammino.it. Più in generale, R. BIFULCO, *Osservazioni sulla legge n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale*, in *Astrid-Rassegna*, n. 93/2009, in www.astridonline.it; nonché, A. BRANCASI, F. MELONI, *Politiche statali, politiche regionali ed autonomia politico-amministrativa e finanziaria degli enti territoriali*, in *Le Regioni*, 2009.

(33) Cfr., F. BASSANINI, G. MACIOTTA, cit.

(34) Cfr. art. 117 Cost., co. 2, lett. r).

(35) Cfr., art. 117 Cost., co. 3.

(36) Si pensi, ad es., all'art. 2, co. 2, lett. h), che dispone «l'individuazione dei principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici» avviene attraverso decreti legislativi delegati in modo da garantire «la redazione dei bilanci di comuni, province, città metropolitane e regioni in base a criteri predefiniti e uniformi, concordati in sede di Conferenza unificata (...) coerenti con quelli che disciplinano la redazione del bilancio dello Stato».

(37) La Conferenza unificata è stata istituita con il D. Lgs. n. 281/1977. Ritornando alle norme del disegno di legge A.C. 2555, l'art. 2, co. 4., prevede che - nel caso di mancanza di intesa entro il termine, previsto - il Consiglio dei Ministri dovrà deliberare approvando una relazione da trasmettere alle Camere contenente le motivazioni che hanno ostacolato il suo raggiungimento; ulteriormente, se «anche a seguito dell'espressione dei pareri parlamentari, il Governo non intenda conformarsi all'intesa raggiunta in Conferenza unificata» dovrà trasmettere una relazione alle Camere ed alla stessa Conferenza con le motivazioni di difformità dall'intesa. Per superare la mancata intesa occorre, dunque, una specifica discussione in entrambi i rami del Parlamento assicurando alle Regioni e agli Enti locali una tutela solo moderatamente meno rigorosa rispetto a quella contenuta nella L. Cost. n. 3/2001 che attribuisce ad una maggioranza qualificata delle due Camere il potere di superare un parere contrario sui decreti delegati espresso dalla Commissione bicamerale per le questioni regionali, integrata dai rappresentanti delle Regioni e degli enti locali. Tuttavia, come è noto, questa ipotesi non si è mai realizzata a causa della mancata integrazione della Commissione bicamerale.

(38) Infatti, in base all'art. 3, la Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale disporrà di un raccordo con il sistema delle autonomie attraverso il Comitato di rappresentanti delle autonomie territoriali nominato dalla componente rappresentativa delle Regioni e degli enti locali nell'ambito della Conferenza unificata ed utilizzerà come strumento tecnico la Commissione paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (art. 4).

(39) Cfr., art. 2, AC 2225.

(40) «Il ddl prevede l'istituzione di un nuovo organismo chiamato Comitato per i principi contabili delle amministrazioni pubbliche con il compito di predisporre i decreti aventi ad oggetto l'armonizzazione dei bilanci, la cui composizione sembra non rappresentare in modo equilibrato i soggetti interessati alla materia trattata. Così su ventidue componenti abbiamo un solo rappresentante dei Comuni, quindi siamo lontani dal carattere paritetico della Commissione tecnica sul federalismo fiscale». Cfr., V. NICOTRA, Il DDL "Legge di contabilità e finanza pubblica": primi interrogativi e considerazioni sulla sua compatibilità con la legge sul federalismo fiscale, in www.astrid.online, 8 luglio 2009.

(41) Cfr., art. 4, L. n. 42/2009.

(42) Cfr., 4° co., art. 2, AC 2555.

(43) Sulle norme introdotte dalla L. n. 142/2009, cfr., G. MACIOTTA (a cura di), Delega al Governo in materia di federalismo fiscale. Nota di lettura, in www.astrid.eu, 22/4/2009.

(44) Cfr., art. 5, co. 2, lett. f), L. n. 42/2009: «La Conferenza mette a disposizione del Senato della Repubblica, della Camera dei deputati, dei Consigli regionali e di quelli delle province autonome tutti gli elementi informativi raccolti». In argomento, F. PICA, La Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica nel disegno di legge delega Calderoli, in *Riv. trib. loc.*, 4 2008, 365 ss.

(45) Cfr., art. 19, co. 5, Cost.

(46) Cfr., art. 22, L. n. 42/2009.

(47) Cfr., 4 della L. n. 42/2009. La suddetta Commissione è composta per metà da rappresentanti tecnici dello Stato e per metà da rappresentanti tecnici degli Enti di cui all'art. 114 della stessa legge.

(48) Cfr., art. 8, A. C. 2555.

(49) La concentrazione di tutte le decisioni di carattere finanziario nel Ministero dell'economia e delle finanze - Commissioni Bilancio produce una deresponsabilizzazione delle Commissioni e delle amministrazioni competenti e conduce all'appropriazione di spazi decisionali in forme e modi non rispettosi della programmazione e del coordinamento della finanza pubblica. Al riguardo, sia le esperienze negative che i processi degenerativi delle manovre di bilancio e delle leggi finanziarie successive alla L. n. 468/1978, cui si cercò rimediare con la L. n. 362/1988, possono fornire significativi esempi.

(50) Il nuovo ciclo per l'esame del bilancio, secondo il disegno di legge, inizierà a marzo con la Relazione unificata sull'economia e la finanza pubblica di aggiornamento delle previsioni macroeconomiche e di finanza pubblica dell'anno in corso alla luce dei consuntivi e della manovra approvata nell'anno precedente. La R.U.E.F., già introdotta da un biennio, sostituisce la prima relazione trimestrale di cassa e l'aggiornamento della relazione previsionale e programmatica razionalizzando il contenuto oltre che con i dati consuntivi dell'anno precedente anche con l'aggiornamento delle previsioni per l'intero triennio di riferimento della Decisione quadro. La Relazione previsionale e programmatica, invece, è eliminata e sostituita da una serie di informazioni dettagliate relative alla Decisione, alla R.U.E.F. ed alla nota tecnico illustrativa della finanziaria. Entro il 20 luglio di ciascun anno, inoltre, dovranno essere predisposte ed inviate alle amministrazioni locali le linee guida della Decisione quadro di finanza pubblica sostitutiva del D.P.E.F.; entro il 15 ottobre, sulla base delle proiezioni tendenziali e degli obiettivi indicati nella D.Q.F.P., il Ministero dell'economia e delle finanze dovrà presentare il disegno di legge di bilancio di previsione dello Stato articolato sul triennio di riferimento nonché il disegno di legge finanziaria che ricondurrà le previsioni agli obiettivi per l'intero triennio di programmazione. Ulteriormente, è prevista la sostituzione del disegno di legge finanziaria con il disegno di legge di stabilità da presentare alle Camere entro il 15 ottobre di ogni anno, corredato di una nota tecnico-illustrativa da inviare alle stesse. Una metodologia estremamente dettagliata caratterizza la programmazione finanziaria triennale per la costruzione del bilancio dello Stato che determinerà, certamente, un ulteriore impegno nella fase di predisposizione delle stime richiedendo l'indicazione nei documenti programmati sia delle voci tendenziali e programmate che del conto economico e del conto di cassa del fabbisogno per la P.A. e per i suoi sottosettori. A ciascun stato di previsione del disegno di legge di bilancio dovrà essere allegata, poi, una scheda illustrativa del contenuto di ogni programma e delle leggi che lo finanziano con i corrispondenti

stanziamenti del bilancio triennale. La flessibilità nella pianificazione e nell'allocazione delle risorse per programmi di spesa viene assicurata dalla possibilità di effettuare - in fase di predisposizione del bilancio a legislazione vigente - rimodulazioni compensative delle risorse all'interno della stessa missione con taluni limiti per le spese inderogabili e rimodulazioni tra spese in conto capitale e spese correnti. Già nella relazione sul rendiconto per l'esercizio 2007, la Corte dei conti aveva segnalato i significativi progressi nel percorso di attuazione della legge contabile soprattutto in relazione alla nuova struttura espositiva del bilancio dello Stato in senso funzionale per missioni e programmi nonché sul contestuale tentativo di pervenire ad una corrispondente struttura della legge finanziaria. Nel 2008, tale processo - soprattutto mediante la concentrazione della parte più rilevante della manovra correttiva nel D. L. n. 112 (presentato alle Camere in anticipo rispetto alla sessione di bilancio e convertito in legge prima della pausa estiva) - era proseguito in maniera più incisiva e, del resto, contestualmente alla presentazione del D.P.E.F. era stata adottata una manovra di correzione del quadro tendenziale a legislazione vigente per gli anni 2009-2011 per assicurare gli obiettivi programmatici. Anche i disegni di legge concernenti il bilancio a legislazione vigente per il 2009 e per il triennio 2009-2011 sono stati strutturati in modo innovativo confermandosi - per il primo - l'esposizione per missioni e per programmi e limitando - per la seconda - il contenuto a talune disposizioni prescritte dalla normativa contabile che non era stato possibile considerare nel decreto-legge. «Tale scelta volta a porre fine alle cosiddette finanziarie omnibus ha condotto al varo di una Finanziaria snella che, per la prima volta dopo molti anni, è stata approvata senza il ricorso al voto di fiducia. L'esperienza del 2008 relativa alla rivisitazione degli strumenti di governo della finanza pubblica ha presentato vantaggi significativi in termini di razionalizzazione dei lavori parlamentari e di alleggerimento della legge finanziaria da eccessivi carichi normativi e l'indispensabile azione di snellimento della legge finanziaria prevista nel disegno di legge introduce modifiche strutturali di grande rilievo nel contenuto. Una nuova "tempistica dei documenti di finanza pubblica" così articolata: relazione unificata entro il 15 aprile; Decisione quadro entro il 20 settembre; disegni di legge di bilancio (annuale e triennale) a legislazione vigente e finanziaria entro il 15 ottobre; "collegati" entro il 15 novembre; aggiornamento del Programma di stabilità secondo la tempistica stabilita dall'Unione europea». Cfr., CORTE DEI CONTI, Elementi per l'audizione in materia di contabilità e finanza pubblica nonché delega al Governo in materia di adeguamento dei sistemi contabili, perequazione delle risorse, efficacia della spesa e potenziamento dei sistemi dei controlli, in www.corteconti.it, 8 aprile 2009.

(51) In tal senso, F. BASSANINI, G. MACIOTTA, cit. Per ulteriore commento sul disegno di legge cfr., D. PERROTTA, Prime riflessioni sul disegno di legge di riforma della legge di contabilità e finanza pubblica approvato dalla Commissione Bilancio del Senato, in Amministrazioneincammino.it, 12 giugno 2009.

(52) Cfr., art. 9, co.4.

(53) Cfr., lett. e) - f), co. 2, art. 9.

(54) Cfr., art.10.

(55) Cfr., art. 10, co.2, lett. g).

(56) Cfr., art. 10, co. 2, lett. i). In senso critico su tale aspetto si è chiaramente espressa la Corte dei conti, Elementi per l'audizione in materia di contabilità e finanza pubblica nonché delega al Governo in materia di adeguamento dei sistemi contabili, perequazione delle risorse, efficacia della spesa e potenziamento del sistema dei controlli. V Commissione programmazione economica, bilancio. Senato della Repubblica, 8 aprile 2009.

(57) Cfr., art. 10, co. 5.

(58) Cfr., art.9, co. 2, lett. f).

(59) Cfr., F. BASSANINI, G. MACIOTTA, cit.

(60) Cfr., art. 22, co. 9, lett. b).

(61) Cfr., art. 24, co. 3 nonché art. 34, co. 3.

(62) Attualmente aperta, in via amministrativa, dalla Circolare della Ragioneria Generale dello Stato per la formazione degli schemi degli stati di previsione del nuovo bilancio.

(63) Cfr., art. 24.

(64) Conclusivamente, occorrerebbe ulteriormente valutare l'effettiva evoluzione della contabilità delle Amministrazioni Pubbliche rispetto

all'idea di abbandonare il bilancio di competenza finanziaria per quello di cassa (art. 2, co. 2, lett d), essendo previsto il passaggio alla contabilità economica solo a fini meramente conoscitivi ed in via sperimentale. La soluzione proposta non sembra idonea a garantire adeguati meccanismi per la gestione dei conti pubblici in una prospettiva di equilibri pluriennali. Appare, al contrario, da accogliere con favore l'opzione di prevedere l'obbligo di consolidare i bilanci delle aziende, società o altri organismi controllati dalle Pubbliche Amministrazioni nonchè la disposizione secondo cui lo schema-tipo per l'operazione di consolidamento deve essere concertato tra Governo ed istituzioni territoriali in seno alla Conferenza unificata (art. 2, co. 2, lett e).

(65) Cfr., K. NIKIFAVARA, L'autonomia finanziaria regionale e locale tra effettività ed esigenze di coordinamento, in *Le Istituzioni del federalismo*, 5/2006, 763. L'A. osserva, inoltre, che: «(...) davanti alla Consulta, l'autonomia finanziaria e il coordinamento seguono due strade separate: per quanto riguarda l'autonomia, la Corte si è preoccupata di assicurare agli enti territoriali un livello minimo di spesa, mentre con riguardo al coordinamento il punto di vista assunto è esclusivamente quello dello Stato». Più in dettaglio, la posizione della Corte Costituzionale è affrontata da A. BRANCASI, *La Corte Costituzionale delimita l'ambito del coordinamento della finanza pubblica*, in *Giorn. dir. amm.*, n. 4/2006, 424 ss.

(66) Cfr., A. MORRONE, *Il sistema finanziario e tributario della Repubblica*, Bologna, 2004. Una raccolta delle opinioni dottrinali sul concetto di coordinamento è rinvenibile in G. AMATO, G. MARONGIU (a cura di), *L'amministrazione della società complessa*. In ricordo di Vittorio Bachelet, Bologna, 1982. Sul concetto di equiordinazione, cfr., M. BERTOLISSI, *L'autonomia finanziaria delle Regioni ordinarie*, in *Le Regioni*, 2004, 434, secondo cui la natura equiordinata del rapporto non significa necessariamente l'identica posizione dei soggetti ma piuttosto «una parità dinanzi alla Costituzione, la quale individua i parametri del giudizio, escludendo che a determinarli sia una delle parti in gioco»..