



## ***MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE***

***DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO***

### **AUDIZIONE COMMISSIONI RIUNITE CAMERA E SENATO**

**Attuazione del principio del pareggio di bilancio, ai sensi della legge n. 243 del 2012, e delle deleghe per il completamento della riforma del bilancio e il potenziamento del bilancio di cassa, in base ai criteri indicati agli articoli 40 e 42 della legge n. 196 del 2009**

Intervento di

Daniele Franco

Ragioniere Generale dello Stato

e

Biagio Mazzotta

Ispettore Generale Capo del Bilancio

Roma, 14 luglio 2015



## Premessa

Negli ultimi anni, **l'Italia ha rafforzato sia l'insieme delle regole che governano la politica di bilancio sia le istituzioni deputate a monitorarla.** Con l'approvazione della Legge costituzionale n. 1 del 2012, il nostro Paese si è allineato alle disposizioni comunitarie introducendo nell'ordinamento un principio di carattere generale, secondo il quale tutte le amministrazioni pubbliche devono assicurare l'equilibrio tra entrate e spese del bilancio e la sostenibilità del debito, nell'osservanza delle regole del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* dell'Unione economica e monetaria (c.d. *Fiscal compact*).

**La Legge n. 243 del 2012 ha successivamente dato attuazione al principio dell'equilibrio di bilancio.** Alcune delle disposizioni previste sono immediatamente applicabili; altre necessitano della definizione delle relative modalità attuative attraverso una legge dello Stato. A completamento del processo di riforma del quadro di riferimento in materia di contabilità e finanza pubblica in atto, il Governo è stato delegato<sup>1</sup> a portare a compimento la revisione della struttura del bilancio dello Stato e a potenziare la funzione del bilancio di cassa, nel rispetto dei principi e criteri direttivi contenuti negli articoli n. 40 e n. 42 della Legge di contabilità e finanza pubblica (Legge n. 196 del 2009).

L'efficacia dell'assetto istituzionale e delle regole di contabilità e finanza pubblica si misura sulla capacità di assicurare sia l'equilibrio dei conti, in un'accezione che tiene conto del contesto congiunturale<sup>2</sup>, sia di favorire un utilizzo efficiente delle risorse pubbliche, in relazione alle scelte politiche e ai bisogni dei cittadini.

Il percorso di riforma così avviato rappresenta **una rilevante opportunità per rafforzare il processo di programmazione finanziaria, valorizzando la funzione allocativa del bilancio** nella fase della decisione politica, garantendo trasparenza e conoscibilità in ordine alle scelte compiute dal Governo e dal Legislatore sulla dimensione complessiva e sulla ripartizione delle risorse pubbliche, e assicurando al

---

<sup>1</sup> Con l'articolo 1, commi 2 e 5 della Legge 89 del 2014.

<sup>2</sup> Come previsto dalla legge n. 243 del 2012.

contempo una maggiore organicità nel procedimento legislativo in materia finanziaria.

Le riflessioni che seguono mirano a **delineare un quadro del processo di formazione e gestione del bilancio quanto più possibile unitario**, affrontando in maniera organica le linee di azione dirette all'attuazione del principio dell'equilibrio di bilancio e i temi posti dalle deleghe per la revisione della funzione e della struttura del bilancio dello Stato. **L'analisi si concentra sul bilancio dello Stato, pur nella consapevolezza che questo è necessariamente parte di un assetto più ampio, che coinvolge anche la finanza decentrata.**<sup>3</sup>

Le linee di azione illustrate in questo testo tengono conto del confronto che, nella prima parte dell'anno in corso, si è svolto attraverso alcuni incontri di natura tecnica a cui hanno preso parte esperti e tecnici delle principali istituzioni coinvolte nel processo di bilancio.

La Sezione 1 esamina il nuovo ruolo sostanziale attribuito al bilancio dello Stato, che muove verso un potenziamento della sua funzione allocativa. La Sezione 2 si occupa dell'unificazione del disegno di legge di bilancio e della legge di stabilità e ne considera le implicazioni ai fini della definizione della sua copertura. La Sezione 3 analizza il ciclo di programmazione finanziaria e le possibilità di integrazione della revisione della spesa nel ciclo del bilancio. La Sezione 4 si concentra sul completamento della riforma del bilancio e in particolare della sua struttura per missioni, programmi e azioni. Le Sezioni 5 e 6 esaminano rispettivamente il rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa e i riflessi della riforma sulla flessibilità (gestionale) del bilancio in corso di esercizio<sup>4</sup>.

- 
- Tra i vari aspetti, va per esempio ricordato che l'art. 11 della legge di attuazione della riforma costituzionale stabilisce che nelle fasi sfavorevoli e in caso di eventi eccezionali lo Stato contribuisca al finanziamento dei servizi essenziali e delle prestazioni fondamentali inerenti i diritti civili e sociali delle regioni e degli enti locali. A tal fine dovrà essere costituito un fondo presso il Ministero dell'economia e delle finanze. Simmetricamente, è richiesto – nelle fasi favorevoli – agli stessi Enti un contributo da destinare al Fondo ammortamento titoli di Stato.
  - Non sono, invece, toccati in questa sede alcuni punti che la riforma del bilancio dovrà comunque affrontare – quali le disposizioni per l'applicazione del principio dell'equilibrio di bilancio per gli Enti territoriali, il bilancio di genere e l'identificazione dei contributi speciali iscritti nel bilancio dello Stato – che non rientrano tra i temi segnalati per questa audizione.

# 1. La natura sostanziale del bilancio dello Stato e il potenziamento della funzione allocativa

## 1.1 La natura della legge di bilancio

La mancata riproposizione nel corpo dell'articolo 81 della Costituzione del previgente terzo comma ha sancito, per effetto dell'abrogazione del divieto di introdurre nuovi tributi e nuove spese, **il passaggio da una concezione meramente formale della legge di bilancio a una "sostanziale"**. La piena attuazione della riforma consentirà di superare il tradizionale schema normativo in materia di finanza pubblica facendo confluire **il contenuto della legge di stabilità nel disegno di legge di bilancio**. La legge di bilancio conterrà pertanto anche norme tese ad apportare modifiche alla legislazione di entrata o di spesa e potrà disporre misure e interventi volti a favorire lo sviluppo e la crescita economica del Paese.

Oltre a svolgere una funzione informativa e autorizzatoria, il bilancio - nella nuova veste sostanziale - è destinato a rappresentare **il principale strumento di decisione sull'allocazione delle risorse, nonché il principale riferimento per la verifica dei risultati delle politiche pubbliche**.

Sulla funzione allocativa del bilancio incidono sia il processo di definizione della programmazione finanziaria sia alcuni aspetti legati alla gestione del bilancio in corso d'anno.

Negli ultimi anni su tale funzione hanno influito elementi legati alla congiuntura economica e all'urgenza di adottare azioni correttive per i conti pubblici. **Questi hanno portato a dare maggiore importanza a fattori di natura quantitativa, connessi con la necessità di assicurare il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, attraverso interventi definiti nelle aree del bilancio dove più immediata poteva risultare la correzione della dinamica tendenziale della spesa**. In più occasioni si è fatto ricorso a misure non fondate su una valutazione selettiva delle aree del bilancio e delle politiche su cui intervenire. Tra queste, le riduzioni degli stanziamenti di bilancio rimodulabili e il blocco indifferenziato della spesa del pubblico impiego attraverso i limiti al *turn over* e ai trattamenti economici.

Nel processo attuale, la scelta allocativa è nei fatti in gran parte delegata alle modifiche apportate al bilancio con la legge di stabilità. Tuttavia, **le variazioni disposte con tale manovra incidono marginalmente sul volume complessivo della spesa**: nel periodo 2010-14 tali modifiche hanno riguardato meno del 2 per cento della spesa primaria. Nel 2015 la dimensione delle riallocazioni sul lato della spesa, sebbene sia aumentata, è rimasta comunque inferiore al 4,5 per cento (*cf. Figura 1*).

**Una parte significativa delle scelte allocative avviene al di fuori della sessione di bilancio**, mediante provvedimenti legislativi adottati in corso d'anno. Negli ultimi anni le variazioni di spesa derivanti dalla legge di stabilità hanno rappresentato non più del 40 per cento dell'ammontare di spesa complessivamente riallocato dalla legge di stabilità e dai provvedimenti adottati successivamente (*cf. Figura 2*). Questa prassi ha consentito di adattare la composizione della spesa alle esigenze che emergono in corso d'anno e alle nuove valutazioni sugli obiettivi da perseguire. Interventi volti a definire la disciplina generale di specifiche politiche di settore possono essere meglio approfonditi al di fuori della sessione di bilancio. È tuttavia importante che esse siano definite entro il quadro delle coerenze definito dal DEF, dalla Nota di aggiornamento del medesimo e dalla legge di stabilità/bilancio e che non si incida sulla capacità delle singole amministrazioni di dare attuazione ai compiti loro affidati.

L'integrazione in un unico documento del disegno di legge di bilancio e del disegno di legge di stabilità è volta a **spostare l'attenzione della decisione di bilancio sull'insieme delle entrate e delle spese pubbliche piuttosto che sulla loro variazione al margine**. Si tratta di un passo importante che riporta al centro del dibattito le priorità dell'intervento pubblico, considerato nella sua interezza, piuttosto che gli interventi marginali, riconsiderando la priorità dei programmi di spesa esistenti e nuovi, tenuto conto del complesso delle risorse disponibili.

## 1.2 Bilancio e programmazione della spesa

In questa direzione, un ulteriore contributo può derivare **dall'adozione un processo di programmazione che consideri fin dalla sua fase iniziale le compatibilità tra le**

**priorità e i vincoli macro-economici e finanziari.** Si tratta di inserire nel ciclo del bilancio processi e metodi di analisi e valutazione della spesa in grado di fornire elementi conoscitivi utili a valutare compiutamente le possibili scelte, in relazione alle risorse necessarie alla loro attuazione e ai risultati attesi, anche in termini comparativi.

In termini di struttura, l'attuale classificazione del bilancio per missioni e programmi consente di evidenziare il legame tra risorse stanziare e obiettivi perseguiti., L'introduzione di un livello di maggiore dettaglio, quali **le azioni sottostanti i programmi di spesa** come previsto dalle deleghe relative alla riforma, può contribuire a **valorizzare ulteriormente la rappresentatività e la significatività dell'articolazione funzionale del bilancio.** Nel percorso delineato dalla Legge n. 243 del 2012 e dalle deleghe per il completamento della riforma del bilancio i seguenti elementi contribuiscono a potenziare la capacità di assicurare, attraverso il bilancio, il governo della spesa:

- il rafforzamento dell'approccio ***top-down*** nel processo di programmazione e l'integrazione della revisione della spesa nel ciclo di bilancio;
- un bilancio che, anche nella sua funzione informativa, sia maggiormente orientato a **rappresentare le finalità delle politiche adottate e possa promuovere un maggiore controllo sui risultati nella spesa, in termini di qualità, efficienza ed efficacia;**
- **l'ampliamento dell'area della spesa sotto il controllo del bilancio,** anche mediante la graduale soppressione delle contabilità speciali e gestioni fuori bilancio;
- una **maggiore enfasi sulle misure di cassa del bilancio,** in fase sia di previsione che di gestione;
- una **rivisitazione delle regole e procedure di flessibilità previsionale e gestionale.**

Va anche considerato che **una parte non trascurabile dei pagamenti dello Stato non avviene direttamente dal bilancio al beneficiario finale, ma si realizza per il tramite della tesoreria statale.** Alla fine del 2014 risultavano aperti oltre 21.000 conti di tesoreria (la gran parte dei quali, circa 18.000, è costituita da conti di

tesoreria unica intestati agli enti territoriali, alle istituzioni scolastiche e ad altre amministrazioni pubbliche): di questi, oltre 2.600 sono le cosiddette contabilità speciali, con una giacenza di circa 62 miliardi di euro.<sup>5</sup> Una parte rilevante (il 60 per cento in termini di importo) riguarda i conti utilizzati per la gestione delle entrate fiscali e contributive. Si tratta di conti intestati all’Agenzia delle Entrate, agli agenti della riscossione e agli enti previdenziali. Tra gli altri, oltre 500 conti afferiscono agli uffici periferici delle amministrazioni centrali dello Stato (per un importo di circa 2,1 miliardi) e circa 100 sono dedicati a fondi e interventi specifici relativi alle politiche nazionali (14,5 miliardi relativi, ad esempio, a fondi di rotazione e di garanzia o ad altri interventi per il sostegno alle imprese e per l’incremento della dotazione infrastrutturale). Su questo tema si tornerà nella Sezione 5

## 2. L’unificazione del disegno di legge di bilancio e di stabilità

L’attuazione della riforma introdotta dalla Legge n. 243 del 2012, e in particolare l’integrazione tra l’attuale contenuto della legge di stabilità e il disegno di legge di bilancio, avverrà a partire dal 2016 con riferimento ai documenti di bilancio relativi al triennio di programmazione 2017-2019.<sup>6</sup>

Con l’unificazione della legge di bilancio e della legge di stabilità, le caratteristiche del sistema italiano si avvicinano alle prassi seguite dai maggiori paesi europei, compiendo un passo simile a quello avviato in Francia con la legge organica di finanza pubblica (LOLF, *loi organique relative aux lois de finances*) nel 2001.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> L’istruttoria tecnica per l’attuazione del processo di eliminazione delle contabilità speciali è stata oggetto di un gruppo di lavoro congiunto RGS-Banca d’Italia avente il compito di esaminare una riforma più generale della tesoreria.

<sup>6</sup> Il Documento di economia e finanza dell’aprile 2015 (cfr. Sez. I, capitolo VI, pagina 124) indica espressamente questi tempi di attuazione. Al riguardo si è registrato un ampio consenso anche da parte delle altre istituzioni consultate negli incontri sopra menzionati.

<sup>7</sup> Lambert, A., Migaud D. (2005), *La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances - Réussir la LOLF, clé d’une gestion publique responsable et efficace*, La Documentation française.

## 2.1 Contenuto delle sezioni della legge di bilancio e relazione tecnica

In un'ottica di trasparenza, per dare evidenza della dimensione finanziaria delle politiche e degli interventi già in essere, del contenuto e della portata delle modifiche proposte rispetto alla legislazione vigente, il disegno di legge del nuovo bilancio sarà articolato in due sezioni.<sup>8</sup>

**La prima sezione dovrà contenere esclusivamente le misure tese a realizzare gli obiettivi programmatici di finanza pubblica** indicati nel Documento di Economia e Finanza (DEF) e i loro eventuali aggiornamenti conseguenti ai mutamenti dello scenario economico. Viene confermato, in gran parte, l'attuale contenuto della legge di stabilità, con alcune rilevanti novità tra le quali **la previsione che il livello del saldo netto da finanziare sia definito in termini non soltanto di competenza, come accade oggi, ma anche di cassa.**

Conformemente alla prassi attuale, con riferimento all'attuazione di sentenze emesse da organi giurisdizionali che comportano oneri, nella prima sezione sarebbero previste le sole norme che stabiliscono modifiche alla normativa vigente in attuazione delle medesime sentenze. Viceversa, gli effetti delle sentenze che, pur comportando oneri, non richiedono la modifica della legislazione vigente potrebbero essere recepite direttamente nella seconda sezione

**La seconda sezione dovrà contenere le previsioni di entrata e di spesa, espresse in termini di competenza e di cassa, formate sulla base della "legislazione vigente".**

La legislazione vigente rappresenta il meccanismo di formulazione delle previsioni di entrata e di spesa del bilancio basato sulla considerazione degli effetti finanziari derivanti dal quadro normativo in vigore, con esclusione di quelli derivanti da interventi programmati ma non ancora tradotti in norme.<sup>9</sup> Un bilancio a legislazione vigente tiene conto esclusivamente degli effetti finanziari prodotti dalla normativa in vigore al momento della sua stesura, a differenza di un bilancio

<sup>8</sup> Articolo 15 della Legge n. 243 del 2012.

<sup>9</sup> Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, Nota introduttiva alla lettura del bilancio dello Stato per missioni e programmi, Roma, 2007, p. 69. Tale definizione trova conferma anche in G. Vegas, Il bilancio pubblico, Bologna, 2014, p. 153: *"Il bilancio pluriennale a legislazione vigente (...) espone l'andamento delle entrate e delle spese sulla base della prevista evoluzione delle medesime, in aderenza alle disposizioni legislative vigenti al momento della sua adozione"*.

a *politiche invariate* il quale, invece, ipotizza che saranno adottate tutte le misure necessarie per proseguire nell'attuazione delle politiche di entrata e spesa.<sup>10</sup>

La "legislazione vigente", intesa come l'insieme degli effetti finanziari del quadro normativo in essere, **potrebbe comprendere** in un'accezione più ampia, oltre a tali effetti, **anche le rimodulazioni temporali e i rifinanziamenti/definanziamenti delle autorizzazioni di spesa già in essere.**

In linea con quest'ultima interpretazione, tenuto conto della natura sostanziale che il bilancio assume in seguito alla modifica costituzionale, si può prevedere di **includere tra i contenuti della seconda sezione anche le rimodulazioni, i rifinanziamenti e i definanziamenti di autorizzazioni legislative di spesa già in essere**, dandone evidenza in appositi allegati al bilancio. Tali rimodulazioni avvengono attualmente con le tabelle C, D ed E della legge di stabilità (lettere d), e), f) dell'art. 11, comma 3, della Legge n. 196 del 2009), che potrebbero essere soppresse considerato che i relativi contenuti meramente numerici confluirebbero nel bilancio.<sup>11</sup>

La seconda sezione della legge di bilancio, pertanto, risulterebbe composta dai soli articoli riferiti all'approvazione degli stati di previsione dell'entrata e delle spese di ciascun Ministero, dal quadro generale riassuntivo e dall'importo massimo di emissione dei titoli pubblici. Gli articoli/commi che disciplinano la gestione del bilancio (quantificazione dei fondi di riserva, riassegnazione di entrate, ripartizione di fondi, etc.), oggi previsti nel disegno di legge di bilancio, potrebbero essere resi non più necessari con un apposito intervento normativo operato sulla legge di contabilità.

Inoltre, considerata la natura sostanziale che assume il documento contabile, **sarà possibile esplicitare nella programmazione e nella fase di definizione del bilancio le risorse per le esigenze indifferibili**, ossia le misure che finora sono state rifinanziate anno dopo anno con la legge di stabilità (le c.d. *prassi consolidate*), nonché le cd. regolazioni meramente quantitative relative ad alcune poste di

---

<sup>10</sup> A. Monorchio e L.G. Mottura, *Compendio di contabilità di Stato*, Bari, 2009.

<sup>11</sup> Su questa proposta alcune Istituzioni hanno manifestato opinioni diverse.

bilancio la cui quantificazione oggi è demandata alla legge di stabilità (es. adeguamento Istat pensioni).

Dovranno trovare, invece, collocazione nella Sezione I le misure relative a quelle tipologie di spesa il cui ammontare è determinato sulla base di parametri fissati da leggi, le quali non possono essere automaticamente modificate attraverso la revisione degli stanziamenti, ma richiedono una modifica della normativa di riferimento. In genere si tratta di spese che afferiscono a situazioni giuridiche qualificate come diritti soggettivi.

La **relazione tecnica** al nuovo bilancio potrebbe contenere, per la sezione prima, l'indicazione delle innovazioni con la quantificazione dei relativi effetti finanziari e, per la sezione seconda, l'illustrazione sintetica degli effetti delle rimodulazioni apportate, su proposta delle amministrazioni, alla legislazione vigente. In tal senso, si intendono per rimodulazioni, non solo le proposte compensative formulate in fase di predisposizione del disegno di legge di bilancio dalle amministrazioni relativamente alle spese classificate come "fattore legislativo", ma anche quelle - nel caso in cui le tabelle confluiscono nella sezione seconda - relative alle "rimodulazioni" connesse con rifinanziamenti e definanziamenti di leggi esistenti.

## 2.2 La copertura della legge di bilancio

La Legge n. 243 del 2012 non prevede esplicitamente una disposizione per la **copertura della legge di bilancio**. L'articolo 14 regola solo il principio dell'equilibrio del bilancio dello Stato che, a preventivo e a consuntivo, è assicurato in corrispondenza di un valore del saldo netto da finanziare o da impiegare coerente con gli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Non sarebbe pertanto necessario prevedere, come accade per la legge di stabilità, un autonomo prospetto di copertura che assicuri, in termini di saldo netto da finanziare, la compensazione delle innovazioni disposte dalla prima sezione per le partite correnti.

La copertura della legge di bilancio dello Stato potrebbe essere assicurata attraverso un **prospetto che dimostri la coerenza tra il saldo netto da finanziare e gli obiettivi programmatici per la Pubblica Amministrazione**. A tale proposito

andrebbero definiti struttura e contenuti del prospetto di coerenza, anche con riferimento agli emendamenti al disegno di legge di bilancio, precisando se questo debba riguardare la competenza e/o anche la cassa, in linea con quanto previsto dall'articolo 15, comma 2, della Legge n. 243 del 2012. Andrà, inoltre, individuato il veicolo documentale più adeguato (relazione tecnica o relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio) nel quale riportare tale prospetto.

Se si ritenesse utile ricorrere a una regola per evitare di dequalificare la spesa attraverso una traslazione di risorse dalle spese in conto capitale a quelle di parte corrente, si potrebbe integrare il principio di coerenza del saldo complessivo del bilancio con la fissazione di un **vincolo specifico sul saldo delle partite correnti**.

**La stima del quadro tendenziale della Pubblica Amministrazione.** Passa al vaglio delle procedure interne al Ministero dell'Economia e delle Finanze e alla valutazione dell'Ufficio Parlamentare del Bilancio. Tale previsione si confronta con numerosi altri soggetti istituzionali nazionali (quali Banca d'Italia, Corte dei Conti e Istat), comunitari (la Commissione Europea) e internazionali (quali il FMI e l'OCSE). Questo meccanismo consente di disporre di una stima quanto più attendibile degli andamenti tendenziali del bilancio e, pertanto, della dimensione della manovra necessaria per il conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica o degli eventuali margini da utilizzare nella sessione di bilancio. Su tale aspetto, non si ritiene pertanto di dover intervenire attraverso una modifica della normativa contabile fissando, ad esempio, nell'articolato alla Legge di bilancio l'ammontare delle previsioni di entrata e di spesa a legislazione vigente, garantendo in tal modo che il ricorso alle entrate, come forma di copertura, sia possibile solo a seguito di innovazioni legislative che ne comportino una variazione in aumento.

Attualmente, è previsto il **divieto di coprire** (attraverso c.d. emendamenti "a scavalco", che in questo caso opererebbero tra le due sezioni della legge di bilancio) **innovazioni legislative mediante la sola riduzione dello stanziamento del capitolo di spesa iscritto nel bilancio a legislazione vigente**.

Occorre valutare come affrontare la questione nel nuovo contesto, in cui il divieto opererebbe tra le due sezioni della legge di bilancio, tenuto conto che la seconda

sezione potrà disporre rimodulazioni, rifinanziamenti e definanziamenti di autorizzazioni legislative di spesa già in essere. Si potrebbe a tal fine **prevedere che, nel corso della discussione parlamentare, le modifiche alla seconda sezione possano essere definite esclusivamente attraverso misure da proporre nell'ambito della prima sezione del bilancio**. Anche nel caso in cui si volessero apportare cambiamenti alle proposte effettuate nella seconda sezione del bilancio in merito a rimodulazioni, rifinanziamenti e definanziamenti di autorizzazioni legislative di spesa già in essere, queste dovrebbero trovare espressa previsione in apposite norme da collocare nella prima sezione. Pur assicurando la possibilità di disporre modifiche a tutto il bilancio, ciò consentirebbe di ricondurre a un unico contesto le proposte normative di modifica della legislazione vigente.

In alternativa, si potrebbe inserire nella legge di contabilità una prescrizione di carattere generale per evitare la possibilità degli emendamenti "a scavalco", che nel corso dell'*iter* parlamentare risulterebbe vincolante anche per il Governo (non sarebbe possibile disporre, ad esempio, riduzioni lineari dei capitoli di fabbisogno). Si potrebbe, infine, come già oggi accade, rinviare ai regolamenti parlamentari per la disciplina relativa alla gestione degli emendamenti durante l'*iter* di approvazione.

Va inoltre **valutata l'opportunità di introdurre**, nel contesto della riforma della legge di bilancio, **ulteriori correzioni alla legge di contabilità e finanza pubblica volte a chiarire alcuni problemi emersi nel corso della sua attuazione**, come ad esempio quelli inerenti la copertura dei provvedimenti recanti deleghe legislative, le clausole di salvaguardia.

Come noto<sup>12</sup> i **decreti legislativi dai quali derivano nuovi o maggiori oneri** sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie. Qualora, in sede di conferimento della delega, per la complessità della materia trattata, non sia possibile procedere alla determinazione degli effetti finanziari derivanti dai decreti legislativi, la quantificazione degli stessi è invece effettuata al momento dell'adozione dei singoli decreti legislativi. Per assicurare che le risorse finanziarie per l'attuazione

---

<sup>12</sup> Articolo 17, comma 2 della Legge n. 196 del 2009.

delle deleghe siano effettivamente disponibili, si potrebbe prevedere un rafforzamento di tale disposto stabilendo un esplicito divieto di rinvio nel caso di decreti delegati a provvedimenti successivi, ivi inclusa la legge di stabilità/bilancio, per il reperimento di risorse a copertura degli oneri a regime.

Come è emerso negli anni recenti, **l'applicazione delle clausole di salvaguardia** pone alcuni aspetti problematici. Significativo è il caso dell'utilizzo di tale strumento a "salvaguardia" di norme onerose alla cui copertura si provvede attraverso l'utilizzo dei c.d. effetti indiretti (ad esempio, maggior gettito IVA derivante dal pagamento dei debiti della pubblica amministrazione), che possono risultare di difficile e incerta realizzazione. In questi casi, la possibilità di valutare con precisione gli scostamenti rispetto alle previsioni è il presupposto essenziale perché la clausola di salvaguardia possa essere ritenuta effettiva.

Più in generale si è del parere che le clausole di salvaguardia siano da mantenere effettive ed automatiche, come oggi previsto dalla legge di contabilità, senza che nella normativa cui vengono applicate si rinvii a leggi successive per la loro attivazione a seguito di eventuali monitoraggi sull'andamento della spesa.

### **2.3 La tempistica di presentazione del disegno di legge del bilancio**

La procedura vigente prevede una prima fase in cui il Governo identifica gli obiettivi programmatici (con un'enfasi sulla Pubblica Amministrazione) con la Nota di aggiornamento al DEF e li sottopone all'approvazione del Parlamento e una seconda fase in cui il Governo definisce con la legge di stabilità un insieme di interventi su entrate e spese dello Stato coerenti con gli obiettivi anzidetti e lo sottopone di nuovo al Parlamento. Questa soluzione consente di separare la fase più prettamente macroeconomica da quella in cui si entra nel merito delle singole voci di entrata e spesa; i saldi definiti nella prima fase vincolano le scelte operate nella seconda.

**Gli sviluppi degli ultimi anni rendono necessario riflettere su tale soluzione.** Vi è innanzi tutto l'esigenza di inviare alla Commissione europea entro il 15 di ottobre il **Documento Programmatico di Bilancio (DPB)**. Ciò richiede un margine di tempo fra la decisione del Consiglio dei Ministri e l'invio del documento e suggerisce

pertanto di anticipare i tempi di definizione della legge di stabilità/bilancio da parte del Governo. In secondo luogo, va considerata la creazione dell'**Ufficio Parlamentare del Bilancio (UPB)** con compiti, in particolare, di validazione del quadro macroeconomico tendenziale e programmatico. Data l'interazione tra quadro macroeconomico e quadro di finanza pubblica, la validazione del primo richiede la conoscenza del secondo. Nella Nota di aggiornamento al DEF il quadro programmatico di finanza pubblica è stato tuttavia finora riportato in forma sintetica, con riferimento soprattutto ai saldi, in quanto il contenuto della manovra di bilancio viene precisato solo con la legge di stabilità. Da alcuni anni, inoltre, la **seconda notifica a Eurostat dell'indebitamento netto e del debito** della Pubblica Amministrazione viene inviata il 1° ottobre. Con la notifica vengono in genere rivisti anche i dati macroeconomici dell'anno precedente. Ciò può rendere il quadro utilizzato nella Nota di aggiornamento al DEF non coincidente con il quadro da utilizzare successivamente per l'invio alla Commissione europea del DPB.

Una possibile soluzione consiste nel **mantenere al 20 settembre** (o nell'anticiparla per esempio al 10-15 settembre, alla luce dell'anticipo al 5 ottobre di cui si dirà più avanti, così da consentire un periodo adeguato per l'esame parlamentare) **la data di presentazione della Nota di aggiornamento al DEF**, possibilmente chiedendo un anticipo del rilascio dei dati della seconda notifica da parte dell'ISTAT rispetto alla scadenza di inizio ottobre, così da allineare i dati della Nota con quelli del DPB.

Per consentire la validazione del quadro macroeconomico programmatico e per assicurare la compilazione del DPB, **la presentazione alle Camere del disegno di legge del bilancio (manovra e bilancio a legislazione vigente) potrebbe essere anticipata dal 15 al 5 ottobre.**

Anche la fase successiva potrebbe essere oggetto di innovazioni. In particolare, a differenza di quanto avviene attualmente con la prima nota di variazione, gli effetti della manovra (sezione prima del bilancio) potrebbero essere integrati nel bilancio a legislazione vigente (sezione seconda del bilancio) e le relative evidenze riportate in un **apposito allegato tecnico che potrebbe essere inviato alle Camere, previa approvazione del Consiglio dei Ministri, il 20 ottobre** (cfr. anche Figura 3). In questo modo il Parlamento potrà valutare fin da subito la riallocazione delle risorse

disposta con il complessivo disegno di legge di bilancio (a legislazione vigente integrata dalle modifiche apportate con le innovazioni di entrambe le sezioni). Con la prima **nota di variazione**, al termine del primo passaggio parlamentare, verranno, invece, approvati gli effetti finanziari delle modifiche introdotte in sede di discussione con gli emendamenti approvati.

**Su questo punto occorre valutare con gli Uffici di Camera e Senato quale procedura sia possibile adottare per poter inserire nell'atto parlamentare anche questo secondo documento.** In ogni caso, tenuto conto delle prerogative del Parlamento, la definizione della procedura di esame e votazione dei documenti di bilancio da parte delle Commissioni e dell'Assemblea, è rimessa alle modifica dei regolamenti di Camera e Senato.

**In alternativa, si potrebbe far coincidere all'inizio di ottobre la presentazione della Nota di aggiornamento e del disegno di legge di bilancio.** Tale soluzione, tuttavia, farebbe venir meno la separazione tra la fase strategica di definizione degli obiettivi, con la relativa discussione parlamentare, e quella di articolazione della manovra. **Si richiederebbe un forte anticipo della definizione della manovra da parte del Governo** (dato anche il tempo richiesto per le interazioni fra gli aspetti macroeconomici e di finanza pubblica). **Il Parlamento si troverebbe, inoltre, a dover approvare gli obiettivi programmatici in tempi molto compressi**, il che renderebbe critica la gestione di eventuali richieste di modifica che riguardino l'impianto e la dimensione della manovra di finanza pubblica presentata dal Governo.

## 2.4 La legge di assestamento

**Il carattere sostanziale attribuito alla legge di bilancio non si estende alla legge di assestamento**, con la quale potranno essere disposte soltanto variazioni compensative tra le dotazioni finanziarie, anche se di unità di voto diverse. La legge di assestamento, quindi, assumerebbe **caratteristiche e contenuti analoghi alla sezione seconda della medesima legge di bilancio**, non potendo comunque disporre innovazioni alla legislazione vigente.

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

Infine, potrebbe essere opportuno prevedere la fissazione di un termine per l'approvazione della legge di assestamento, al fine di consentire alle amministrazioni di proseguire più tempestivamente nella sua attuazione. Negli scorsi anni l'approvazione è a volte giunta a ridosso dell'avvio delle operazioni di chiusura dell'esercizio.

Sono in corso verifiche tecniche per valutare le possibilità di un anticipo nei termini di presentazione del Rendiconto generale dello Stato. Questo, infatti, si prefigura come un passo necessario per poter prevedere un anticipo anche della legge di assestamento (*cf. Figura 3*).

### **3. Revisione del ciclo di programmazione finanziaria e integrazione della revisione della spesa nel ciclo del bilancio**

In aggiunta all'unificazione del disegno di legge di bilancio e del disegno di legge di stabilità prevista dalla Legge n. 243 del 2012, la delega per il completamento della riforma del bilancio va nella direzione di superare l'attuale processo di predisposizione del disegno di legge di bilancio. Attualmente, le amministrazioni, in assenza di incentivi volti a rivedere la base di spesa "storica" e riconsiderare le priorità tra i diversi programmi (anche in relazione alla loro efficacia o alla possibilità di trovare modalità di attuazione più efficienti), tendono a concentrarsi sulla formulazione di richieste di stanziamenti aggiuntivi in maniera incrementale.

Queste considerazioni suggeriscono l'opportunità di definire il ciclo di bilancio con un approccio *top-down* più stringente rispetto a quello attuale, integrato con un processo continuo di revisione della spesa.

In questo schema, l'avvio del ciclo di programmazione finanziaria avviene con la presentazione al Parlamento, entro il 10 aprile, del DEF con il quale vengono

indicate le priorità del Governo e le compatibilità economico e finanziarie per la Pubblica Amministrazione, secondo quanto già previsto dalla normativa attuale.

Su tali basi, affinché siano definiti i vincoli finanziari all'interno dei quali andranno formulate le proposte per il disegno di legge di bilancio da parte delle singole amministrazioni statali, andrebbe previsto uno strumento **per attribuire a ciascuna amministrazione un "obiettivo di spesa" coerente con i vincoli di bilancio e le priorità da perseguire. Questo strumento potrebbe essere un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri**, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il mese di maggio così da consentire un sufficiente periodo di tempo ai Ministeri per definire la loro proposta a legislazione vigente, nonché le misure correttive da adottare in relazione agli obiettivi loro assegnati. La scelta di operare per il tramite di un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, dovrebbe consentire la collegialità delle scelte sugli obiettivi da assegnare a ciascun Ministero (*cf. Figura 4*).

Gli obiettivi di spesa potrebbero essere assunti come i "limiti" indicati alla lettera h) dei principi della delega ex-articolo 40 della Legge 196 del 2009 e potrebbero concretizzarsi in due tipologie di indicazioni, anche a seconda degli aspetti di revisione della spesa che si vogliono privilegiare:

- **l'indicazione di un obiettivo di risparmio da conseguire** (per esempio, rispetto all'anno precedente o al totale delle dotazioni di bilancio o alla parte rimodulabile della spesa), come sperimentato con varie modalità a partire dalla legge di stabilità per il 2011. L'approccio sarebbe simile all'esercizio continuativo di *strategic review* sperimentato in Canada, dove ai fini della predisposizione del bilancio è richiesto annualmente alle amministrazioni federali di individuare risorse pari al 5 per cento delle spese di funzionamento e della spesa in conto capitale dell'amministrazione, che verranno poi riallocate altrove (per finanziare nuovi interventi in base alle priorità) o tagliate.<sup>13</sup> Tale opzione favorisce la ricerca di margini di efficientamento da parte dell'amministrazione nel proprio bilancio;

<sup>13</sup> Cfr. Treasury Board of Canada Secretariat, <http://www.tbs-sct.gc.ca/sr-es/faq-eng.asp>.

- **l'indicazione di un vero e proprio "budget"**, coerente con la legislazione vigente e riferito alle spese che hanno carattere di prevedibilità e che sono sotto il controllo diretto delle amministrazioni (escludendo quindi trasferimenti a enti di previdenza e a enti locali, interessi e altre spese che sono sostanzialmente guidate dalla domanda esogena). L'approccio sarebbe simile a quello adottato per la programmazione finanziaria nel Regno Unito, con i DEL (*Department expenditure limits* – limiti di spesa dei Ministeri).<sup>14</sup> Tale opzione favorisce una riconsiderazione complessiva della quantità di risorse allocate a ciascuna funzione/esigenza dell'amministrazione.

**L'adozione di espliciti obiettivi di spesa nella fase di programmazione finanziaria è volta a indurre le amministrazioni a valutare fabbisogni e priorità in presenza di un vincolo stringente**, ossia a effettuare delle revisioni della spesa in presenza di un obiettivo imposto dall'alto".<sup>15</sup> Gli obiettivi di spesa adottati nell'ambito del processo di programmazione non devono necessariamente vincolare le risorse in fase di gestione, durante la quale le amministrazioni potranno comunque avvalersi di strumenti di flessibilità analoghi rispetto alla normativa contabile vigente (o ampliati ove ve ne fosse la necessità).

**L'integrazione delle attività di analisi e valutazione della spesa nel ciclo del bilancio** può fornire elementi conoscitivi utili a valutare compiutamente le possibili scelte in relazione alle risorse necessarie alla loro attuazione e ai risultati degli interventi, anche in termini comparativi. In molti paesi avanzati l'adozione di tali processi di revisione della spesa è in parte dovuto alla consapevolezza che le

---

<sup>14</sup> Soumaya Keynes and Gemma Tetlow (2003), A Survey of Public Spending in the UK, Institute for Fiscal Studies, Briefing Note n. 43, DOI: 10.1920/bn.ifs.2003.0043; HM Treasury, [http://www.hm-treasury.gov.uk/spend\\_spendingreview\\_introduction.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/spend_spendingreview_introduction.htm) e <https://www.gov.uk/government/publications/how-to-understand-public-sector-spending/how-to-understand-public-sector-spending>.

<sup>15</sup> Molnar M. (2012), Fiscal consolidation part 5. What factors determine the success of consolidation efforts?, OECD Economics Department Working Papers n. 936; Kim J.M., Park C.-K. (2006), Top-down Budgeting as a Tool for Central Resource Management, OECD Journal on Budgeting n. 4, Volume: 6, Issue: 1, DOI: 10.1787/16812336; Schick A. (2003), The Role of Fiscal Rules in Budgeting, OECD Journal on Budgeting n. 14, Volume: 3, Issue: 3, DOI 10.1787/budget-v3-art14-en.

amministrazioni, in fase di preparazione del bilancio, non pongono la dovuta attenzione alla definizione delle priorità di spesa.<sup>16</sup>

In questo contesto potrebbe essere opportuno rivedere l'attribuzione delle risorse tra i diversi Ministeri, in particolare per riallocare alcune voci di spesa in relazione alla competenza primaria delle strutture, nell'ambito della revisione delle missioni e dei programmi delineata nel paragrafo 4. In coerenza con gli obiettivi attribuiti, **le amministrazioni centrali dello Stato dovranno definire la propria programmazione finanziaria tenendo conto della legislazione vigente, dei miglioramenti dell'efficienza nell'utilizzo delle risorse conseguibili attraverso procedure amministrative e delle eventuali proposte normative volte a raggiungere i risultati attesi.** Le norme da adottare saranno definite nella sessione di bilancio, nella prima sezione del disegno di legge di bilancio triennale.

**Gli interventi amministrativi e legislativi più rilevanti potrebbero essere oggetto di specifici accordi triennali tra il Ministero dell'Economia e delle Finanze e ciascun Ministero di spesa,** dando così attuazione alla disposizione prevista nella delega al completamento della riforma dal bilancio, all'articolo 2, comma 2, lettera i). Attraverso gli accordi triennali, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e ciascun Ministero di spesa stabilirebbero le modalità e i termini del monitoraggio riguardante il conseguimento degli obiettivi di spesa e delle eventuali nuove iniziative connesse con le priorità politiche del Governo. Il monitoraggio riguarderebbe la verifica finanziaria circa lo stato di attuazione delle misure amministrative e legislative previste e, laddove pertinente, anche la realizzazione delle suddette misure, per esempio con riferimento alla quantità e qualità dei beni e dei servizi prodotti. A tal fine, negli accordi triennali, ciascun Ministero indicherebbe le azioni che intende porre in essere per la loro realizzazione e il relativo cronoprogramma.

Negli accordi triennali dovrebbe essere **indicato il termine per la loro predisposizione** (che potrebbe essere il 30 gennaio di ciascun anno). La loro stesura

---

<sup>16</sup> Robinson M. (2014), Spending reviews, *OECD Journal on Budgeting* No.: 9, Volume: 13, Issue: 2 DOI: 10.1787/budget-13-5jz14bz8p2hd; Vandierendonck, C. (2014). Public Spending Reviews: design, conduct, implementation. *European Economy, Economic Papers* 525, luglio. DOI:10.2765/70397.

necessita di uno sforzo inter-istituzionale considerevole, nell'individuazione dei termini su cui effettuare il monitoraggio e dei parametri quantitativi e qualitativi da tenere in conto. In corso d'anno, gli accordi dovrebbe essere oggetto di una serie periodica di incontri tra amministrazioni, per assicurare una verifica sul grado di raggiungimento dei risultati previsti ed esaminare le motivazioni dell'eventuale mancato raggiungimento dei risultati. Gli esiti del monitoraggio potrebbero essere oggetto di uno specifico rapporto al Governo<sup>17</sup> e potrebbero costituire la base su cui costruire la nuova programmazione o la revisione di quella già definita.

È ovviamente cruciale **mantenere l'efficacia degli accordi**, limitando i cambiamenti attuati nel corso del triennio senza il diretto coinvolgimento dell'amministrazione di spesa. Ciò sarà più facile in un contesto in cui non saranno necessari ulteriori tagli di risorse.

Affinché tutto il processo possa essere svolto con la necessaria accuratezza e affidabilità è indispensabile che esso sia avviato con un certo anticipo rispetto al momento in cui dovrà essere assunta la decisione di bilancio (*cf. Figura 3*). Rispetto al ciclo attuale di bilancio, **andrebbe anticipato il momento in cui si avvia il processo di formulazione di una prima proposta di previsione dei Ministeri basata sulla effettiva disponibilità delle risorse e sulla legislazione vigente**. Questo consentirebbe di svolgere una fase negoziale intermedia tra la proposizione delle richieste dei Ministeri e la complessiva definizione del bilancio, con la presentazione di una proposta condivisa e impegnativa per le amministrazioni di spesa. La proposta dovrebbe, inoltre, contenere una ricognizione preliminare delle modifiche legislative per la ridefinizione dell'allocazione delle risorse nell'ambito del bilancio e consentire l'individuazione delle misure correttive necessarie a ricondurre i tendenziali di spesa entro i limiti fissati per ciascun Ministero.

**La formulazione di previsioni di bilancio coerenti con gli obiettivi fissati e l'effettuazione di un monitoraggio che consenta di valutare l'attuazione degli interventi sono un presupposto per l'efficacia dell'attività di revisione della spesa.** Quest'ultima potrebbe essere demandata alle amministrazioni, con il supporto di

<sup>17</sup> Essi potrebbero, per esempio, essere portati in sede di Consiglio dei Ministri prima dell'approvazione del successivo Documento di economia e finanze e/o in allegato allo stesso documento.

specifici indirizzi del Governo, e coordinata dalla Presidenza del Consiglio di intesa con il Ministro dell'Economia e delle Finanze (eventualmente con il contributo di gruppi di lavoro inter-istituzionali, quali i nuclei di analisi della spesa di cui all'art. 39 della Legge n. 196 del 2009).

#### **4. Il completamento della riforma del bilancio per missioni, programmi e azioni<sup>18</sup>**

L'adozione a partire dalla Legge di bilancio per il 2008 dell'articolazione per missioni e programmi - in una prima fase, con funzioni informative, e successivamente, dalla Legge di bilancio per il 2010, con funzioni autorizzatorie (essendo diventato il programma l'unità di voto parlamentare) - ha costituito un passo importante per meglio evidenziare l'allocazione delle risorse in relazione alle funzioni principali e agli obiettivi generali perseguiti attraverso la spesa pubblica, sia nella fase di decisione sia in quella di rendicontazione del bilancio dello Stato.

Dalla sua prima applicazione il bilancio per missioni e programmi è stato interessato da numerose modifiche: ferme restando le 34 missioni individuate, i programmi di spesa hanno subito rilevanti cambiamenti, passando da 168 nel 2008 a 181 nel 2015. L'incremento nel corso del tempo del numero di programmi non ha sempre corrisposto a una maggiore leggibilità o significatività della spesa sottostante. Inoltre, a parità di denominazione, quasi in ogni anno, si sono registrate modifiche nei contenuti dei singoli programmi.

Pur rappresentando l'unità di voto parlamentare (e quindi l'autorizzazione a spendere), **i programmi non sono diventati un riferimento né per le determinanti della decisione di bilancio, né per l'organizzazione delle attività delle amministrazioni.**

Va anche detto che l'interesse delle Istituzioni e anche dell'opinione pubblica per una rappresentazione aggregata dell'allocazione complessiva delle risorse del bilancio è stato generalmente limitato. Molto più rilevante è l'interesse per i singoli

---

<sup>18</sup> Con riferimento ai criteri indicati all'articolo 40, comma 2, lettera a), b), e), e f) della Legge 196 del 2009.

interventi o le specifiche destinazioni, riconducibili all'applicazione di una iniziativa legislativa. Il programma di spesa, pur consentendo di raggruppare un insieme omogeneo di attività e di comprendere i molteplici strumenti con cui l'azione pubblica interviene per raggiungere una medesima finalità (favorendo con questo l'esercizio di analisi e revisione della spesa), tende ad essere percepito come un livello troppo alto e poco esplicativo.<sup>19</sup>

In ogni caso, **l'esperienza di questi anni conferma l'opportunità di procedere a ulteriori affinamenti della struttura del bilancio e a una razionalizzazione delle missioni e dei programmi**, affinché essi possano dispiegare pienamente il loro potenziale rendendo più visibili le politiche sottostanti e monitorabili i loro effetti.

Le principali criticità riscontrate sono le seguenti:

- la **difficile leggibilità del bilancio per programmi** e la non immediatezza dei suoi contenuti;
- la **significatività dei programmi** in relazione a segmenti di politiche ben individuabili o a servizi finali per la collettività;
- nel **collegamento univoco tra programmi e struttura organizzativa dei Ministeri**, la generale prevalenza di quest'ultima nella determinazione dell'articolazione del bilancio.

Al fine di garantire leggibilità e significatività alla struttura del bilancio, occorrerà che le **eventuali riorganizzazioni delle strutture amministrative trovino corrispondenza nell'articolazione per missioni e programmi, tenendo conto per quanto possibile di un criterio funzionale**. Un maggiore coordinamento tra i soggetti coinvolti gioverebbe inoltre a evitare cambiamenti alla struttura del

---

\* In un'ottica di trasparenza e al fine di facilitare l'accessibilità a dati di dettaglio del bilancio finanziario la Ragioneria generale dello Stato mette a disposizione dal 2013 informazioni sulla spesa di competenza e cassa del bilancio dello Stato a livello di capitolo con indicazione del centro di responsabilità, missione, programma, categoria economica e COFOG. La tempistica di pubblicazione dei dati è entro 15 giorni dalla presentazione al Parlamento per il disegno di legge di bilancio; entro un mese dall'approvazione per la legge di bilancio e per l'assestamento; entro un mese dalla presentazione al Parlamento per il Rendiconto generale dello Stato (cfr. Open Data <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Dati/OPENDATA/> e Bilancio in Rete offre molteplici possibilità di consultazione e rappresentazione dei dati relativi alle entrate e alle spese del bilancio dello Stato, per ogni fase del ciclo della programmazione finanziaria [http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Dati/Bilancio\\_in\\_rete/](http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/Dati/Bilancio_in_rete/)).

bilancio in corso di esercizio e a trovare un migliore collegamento tra programmi e centri gestionali responsabili per l'attuazione di filiere di politiche pubbliche ben individuate.

Per favorire una maggiore e più immediata corrispondenza tra la legislazione autorizzatoria del bilancio e la sua rappresentazione finanziaria, **la delega prevede che le nuove autorizzazioni legislative di spesa siano formulate in termini di finanziamento di uno specifico programma.** Per quanto appaia in linea di massima auspicabile per facilitare l'immediato riconoscimento dell'impatto delle innovazioni normative sul bilancio, questa disposizione potrebbe rivelarsi di difficile attuazione con riferimento, in particolare, alle iniziative legislative parlamentari. Per queste ultime, infatti, non sempre sono disponibili le informazioni necessarie a una puntuale individuazione del programma e della struttura amministrativa coinvolta. Analogamente, anche per la tempistica compressa e non sempre lineare dell'*iter* parlamentare, non appare realistico che tale procedura sia applicata anche agli emendamenti e ai passaggi dei provvedimenti tra i due rami del Parlamento.

Vi è un generale consenso sul fatto che occorra investire su una efficace rappresentazione del bilancio per missioni e programmi, introducendo ulteriori elementi di trasparenza per rendere più visibili gli interventi e le attività sottostanti. **L'introduzione delle azioni, come ulteriore articolazione dei programmi, risponde a tale esigenza e mira a dare evidenza in bilancio alle finalità dell'intervento pubblico.** Esse dovrebbero essere costruite con riferimento alla destinazione della spesa, nell'ambito del contenuto dei relativi programmi, avendo riguardo alle attività svolte e agli output/servizi erogati.

La Ragioneria generale dello Stato, in collaborazione con le amministrazioni di spesa, ha prodotto in via sperimentale un bilancio per missioni/programmi/azioni con riferimento al 2013, successivamente aggiornato per tenere conto delle innovazioni normative e di bilancio intercorse. Con riferimento al bilancio 2015, il prossimo *Rapporto triennale al Parlamento sulla spesa delle Amministrazioni centrali dello Stato* (ai sensi dell'articolo 41 della Legge n. 196 del 2009) darà conto dei risultati registrati in corso di esercizio con riferimento tale primo modello di bilancio articolato per azioni.

**In prospettiva, le azioni potranno costituire le unità gestionali del bilancio sostituendo gli attuali capitoli.** Questo consentirebbe di ampliare gli attuali margini di flessibilità a disposizione delle amministrazioni. La disponibilità di informazioni dettagliate sulla natura economica della spesa nell'ambito delle azioni sarebbe assicurata dal piano dei conti "integrato", di cui è in corso la definizione per lo Stato.

Con tale strumento, inoltre, **le registrazioni effettuate secondo i principi della contabilità finanziaria tradizionale su base giuridica e quelle effettuate secondo i principi della contabilità economico-patrimoniale, saranno integrate,** consentendo così la rappresentazione di tutte le transazioni finanziarie ed economico-patrimoniali (entrate e uscite/costi e ricavi o proventi/debiti e crediti/immobilizzazioni/fondi etc.) bilancio dello Stato. Oltre a garantire il raccordo con la classificazione SEC per la costruzione dei dati di contabilità nazionale, il piano dei conti integrato dovrebbe consentire il superamento (o almeno l'armonizzazione) delle diverse classificazioni per natura delle operazioni oggi esistenti: il piano dei conti di contabilità analitica, i codici gestionali/SIOPE, la classificazione economica delle spese, la classificazione per natura delle entrate, la classificazione del patrimonio dello Stato, etc.

**L'utilizzo del piano dei conti integrato come strumento principale di armonizzazione e consolidamento presuppone l'unicità dello stesso per tutto il settore pubblico o, quanto meno, la riconducibilità dei diversi piani dei conti a un'unica classificazione di riferimento.** Le caratteristiche del piano dei conti integrato per le amministrazioni non territoriali sono state definite dagli articoli 4, 5 e 7 del decreto legislativo n. 91 del 2011, che rimanda a uno specifico regolamento, emanato con DPR n. 132 del 2013. Questo dovrà essere ulteriormente affinato con voci di interesse specifico dello Stato. L'introduzione delle azioni e del piano dei conti integrato, soprattutto la possibile sostituzione nel tempo degli attuali capitoli, previa le dovute verifiche, avrà rilevanti riflessi sui sistemi gestionali di molte istituzioni (principalmente RGS, Corte dei Conti e Banca d'Italia). Occorrerà evitare, attraverso uno stretto coordinamento tra i soggetti interessati, che l'attuazione di questa innovazione possa creare vincoli e strozzature al sistema

gestionale. In questo senso, è necessario un confronto costante per verificare la praticabilità e le conseguenze di tali innovazioni.

**L'introduzione delle azioni e del piano dei conti integrato, in sostituzione dei capitoli, richiederà cambiamenti anche nelle procedure per la costruzione dei conti pubblici nelle varie articolazioni:** conto del settore statale, conti dei sotto-settori, conto del settore pubblico e delle Pubbliche Amministrazioni. Potrebbe essere necessario modificare l'attuale impostazione del consolidamento tra bilancio dello Stato e tesoreria statale ed eventualmente ripensare, in questo ambito, il ruolo della tesoreria statale.

Va, inoltre, segnalato che **l'adozione del piano dei conti integrato faciliterà l'affiancamento, a fini conoscitivi, della contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria** (contabilità integrata), previsto in base all'articolo 2<sup>20</sup> e ai principi direttivi indicati all'articolo 40, comma 2, lettera n) della Legge n. 196 del 2009. Per le amministrazioni centrali dello Stato queste disposizioni sono state parzialmente anticipate, introducendo l'obbligo dell'utilizzo del sistema SICOGE per le scritture di contabilità economico-patrimoniale limitatamente alle componenti negative.<sup>21</sup> Per quanto riguarda le componenti economiche positive (proventi/ricavi) dovranno essere fatti ulteriori approfondimenti sugli aspetti relativi alla loro rilevazione e alla conseguente determinazione del risultato economico d'esercizio.

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

In fase di rendicontazione del bilancio, accanto alle risultanze della contabilità finanziaria, dovranno essere prodotte quelle della contabilità economico-

---

<sup>20</sup> La definizione specificata nell'articolo 6 del d.lgs n. 91 del 2011 puntualizza che si tratta di un "*sistema che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante e che assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale*".

<sup>21</sup> Articolo 6, comma 6, del decreto legge n. 95 del 2012

patrimoniale, attraverso due prospetti: lo stato patrimoniale e il conto economico, analogamente a quanto previsto per le altre amministrazioni pubbliche. Il Rendiconto economico analitico dei costi viene già prodotto e allegato al Rendiconto generale dello Stato<sup>22</sup>. Tale documento potrà costituire un dettaglio del futuro Conto economico complessivo dello Stato.

A completamento della riforma della struttura del bilancio sul lato della spesa, si dovrà accompagnare una **revisione delle unità elementari delle entrate**.<sup>23</sup> In buona parte, esse già rispettano il requisito per il quale la denominazione richiama esplicitamente l'oggetto degli introiti in maniera univoca e individuabile. Sarà possibile intervenire ulteriormente per distinguere eventuali capitoli a cui al momento affluiscono promiscuamente diversi tipi di risorse. Per le entrate extra-tributarie si porrà l'esigenza, attesa l'elevata numerosità di tipologie, di provvedere a una diversa articolazione anche in funzione dell'applicazione del piano dei conti.

## 5. Riflessi sulla flessibilità del bilancio in corso di esercizio

Oltre alla possibilità per le amministrazioni di proporre rimodulazioni della spesa discrezionale e dei fattori legislativi sia in senso verticale (variazioni compensative anche tra Missioni di spesa diverse), sia in senso orizzontale (nel rispetto della autorizzazione complessiva di spesa prevista dalla legge) nella fase di definizione della proposta del bilancio a legislazione vigente e alle rimodulazioni delle spese di fattore legislativo richiamate nel paragrafo 2 e 5 relativi rispettivamente al disegno di legge del bilancio e al ruolo del bilancio di cassa, vi sono diversi strumenti di flessibilità del bilancio azionabili in corso di esercizio.

In particolare, la **“flessibilità”** riguarda la **facoltà e gli strumenti di cui le amministrazioni dispongono per variare gli stanziamenti dei capitoli di bilancio senza ricorrere a ulteriori interventi legislativi**. Questa facoltà è stata gradualmente estesa dal 2008 per rispondere all'esigenza delle amministrazioni di intervenire più

<sup>22</sup> Ai sensi dell'art. 36 comma 5) della Legge n. 196 del 2009.

<sup>23</sup> Con riferimento ai criteri indicati all'articolo 40, comma 2, lettera d) della Legge 196 del 2009.

efficacemente in base al verificarsi di nuovi eventi non prevedibili al momento della previsione iniziale o per una migliore efficienza e economicità della gestione, nonché per agevolare l'assorbimento delle riduzioni lineari degli stanziamenti adottate in questi anni, a volte anche a esercizio finanziario già avviato, in tema di contenimento e riqualificazione della spesa.<sup>24</sup> Negli ultimi anni la disciplina contabile, nelle more dell'adozione della riforma, ha infatti accolto una serie di deroghe temporanee per ampliare la flessibilità delle amministrazioni di variare le dotazioni finanziarie già disponibili nei propri bilanci mediante atti amministrativi, definiti come "variazioni compensative".

**La possibilità di operare variazioni compensative in corso di esercizio (rimodulazioni) dovrà essere mantenuta nell'ambito del programma (unità di voto parlamentare) per le spese a carattere discrezionale.**

Si potrebbe tuttavia ampliare l'attuale ambito applicativo - limitato oggi alle spese di fabbisogno - a talune spese classificate come oneri inderogabili, nel caso in cui, in base ai dati di monitoraggio, risultassero effettivamente risorse eccedenti il fabbisogno quantificato a legislazione vigente e la cui riallocazione sia neutrale sui saldi di finanza pubblica. In tal caso, andrebbero comunque previsti specifici vincoli a tutela di alcune tipologie di spesa (redditi, interessi, pensioni, etc.) e una specifica procedura che ne disciplini la possibilità di impiego.

Si potrebbe, infine, **stabilizzare la possibilità di effettuare variazioni compensative nell'ambito delle spese per consumi intermedi ed in quello delle spese per investimenti fissi** di ciascuno stato di previsione, con l'esclusione delle spese predeterminate per legge.<sup>25</sup>

In relazione al diverso perimetro di rimodulazione ammesso e alla tipologia di spesa interessata, saranno quindi definiti gli **strumenti amministrativi più appropriati**. Si rammenta che in linea generale, nella disciplina attuale:

---

<sup>24</sup> Decreto-legge n. 112 del 2008, in particolare l'articolo 60, comma 3, dispone della facoltà di rimodulare tra i programmi di spesa, le dotazioni finanziarie e decreto-legge n. 78 del 2009.

<sup>25</sup> Oggi consentito fino al 2015 dall'articolo 50, comma 2 del decreto legge n. 66 del 2014.

- con un decreto del Direttore Generale (DDG) le amministrazioni possono apportare direttamente variazioni compensative (a somma zero) tra i piani di gestione di uno stesso capitolo, per qualsiasi tipo di spesa classificata come "fabbisogno";
- con un decreto del Ministro competente (DMC) le amministrazioni possono apportare variazioni compensative all'interno dello stesso programma di spesa (unità di voto parlamentare) tra capitoli appartenenti allo stesso macro-aggregato di spesa;
- con un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (DMT), su proposta del Ministro competente, in caso di variazioni all'interno dello stesso programma di spesa tra capitoli di macro-aggregati diversi. In ogni caso non è possibile utilizzare stanziamenti per spese in conto capitale per finanziare le spese correnti.

In diversi casi, nell'ottica di attribuire maggiore flessibilità di bilancio in corso di gestione direttamente alle amministrazioni, **si possono riconsiderare le tipologie di variazioni che necessitano di essere sottoposte alla valutazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.** Ad esempio, si potrebbe ipotizzare che il riparto dei fondi nell'ambito dei singoli stati di previsione sia effettuato tramite decreti del Ministro competente (DMC), in luogo dei Decreti del Ministro dell'economia e delle finanze (DMT), previo un assenso informale da parte della RGS. Ciò ovviamente comporterà un maggior coinvolgimento degli Uffici centrali di Bilancio nella valutazione di tali atti, in coordinamento con l'Ispettorato generale del bilancio.

Una ulteriore possibilità per aumentare la flessibilità di bilancio, anche in corso di gestione, potrebbe essere quella della **rivisitazione e semplificazione della classificazione delle spese (rimodulabili/non rimodulabili)** che consenta una migliore attribuzione delle stesse ai fini della loro possibile rimodulazione. Agli stessi fini aiuterebbe una revisione delle autorizzazioni di spesa sottostanti alle azioni (come sopra definite) che porti ad una loro aggregazione.

Per quanto riguarda le risorse riassegnate alla spesa relative a entrate di scopo, oggi versate all'entrata del bilancio e oggetto di variazioni di bilancio in corso di esercizio, potrebbero essere inglobate, **ove possibile e previa analisi delle**

**fattispecie, nella previsione del disegno di legge di bilancio per importi coerenti con l'andamento delle relative entrate.** Questo consentirebbe alle amministrazioni di disporre ad inizio anno delle risorse necessarie all'espletamento delle attività finanziate dalle stesse risorse. Con il provvedimento di assestamento e/o con il disegno di legge di bilancio si provvederebbe a conguagliare sugli stanziamenti di spesa l'effettivo andamento delle entrate registrate a consuntivo, rafforzando anche i sistemi informativi necessari per poter disporre di un puntuale monitoraggio delle quantità effettivamente riscosse in collegamento con il successivo utilizzo. Allo stesso tempo gioverebbe limitare il ricorso a nuove e ulteriori meccanismi di riassegnazione di entrate, tramite un riordino normativo volto a razionalizzare il panorama esistente.

Al fine di incrementare la flessibilità in fase gestionale e di realizzare l'apposito punto di delega previsto all'articolo 40 della Legge 196, si potrebbero **accorpate i Fondi di riserva per le spese obbligatorie e per le spese impreviste**, istituiti rispettivamente ai sensi degli articoli 26 e 28 della Legge n. 196 del 2009, in un unico Fondo di riserva (non utilizzabile a copertura di provvedimenti legislativi, né per interventi di spesa non previsti dalla legislazione vigente) istituito nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze. La quantificazione del Fondo potrebbe essere parametrata a una percentuale delle spese finali del bilancio statale. La ripartizione, eventuale, del Fondo - connessa con le effettive esigenze di gestione non prevedibili al momento della formazione del disegno di legge di bilancio, ma assolutamente ineludibili e improcrastinabili - **non sarebbe più vincolata alla presenza dei capitoli di destinazione in un apposito elenco allegato allo stato di previsione del MEF (per le spese obbligatorie), né alla conformità della spesa alle tipologie indicate anch'esse in uno specifico elenco allegato al bilancio (per le spese impreviste).**

In questa ipotesi sarà ancora più necessario rafforzare la capacità di programmazione e di coordinamento all'interno di ciascuna amministrazione; in particolare per le spese di natura obbligatoria (come lo sono i redditi da lavoro), in quanto in corso d'anno non verrà più garantita, come oggi, l'integrazione del capitolo in caso di errori di previsione. Si dovrebbe infatti provvedere nell'ambito

delle risorse a disposizione. Occorrerà **riflettere se inserire anche esplicite sanzioni nel caso in cui le previsioni siano sistematicamente sottostimate; in particolare per quanto attiene a spese che non risentono dall'andamento di fattori esogeni, come quelle per il personale.** In questi casi, ad esempio, si potrebbe considerare una riduzione del *turn over* (o di altri fondi a favore del personale) corrispondente all'ammontare dello sforamento accertato.

Sono, invece, da **confermare gli attuali Fondi per la riscrizione dei residui passivi perenti**, che potrebbero eventualmente essere accorpati in un unico Fondo (di parte corrente), per avere una maggiore flessibilità nell'assegnare i fondi per esigenze relative a spese correnti o in conto capitale.

## **6. Rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa<sup>26</sup> e riordino delle gestioni contabili in tesoreria e fuori bilancio<sup>27</sup>**

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

In primo luogo, **un potenziamento della fase di cassa dovrebbe consentire una più immediata comprensione dell'azione pubblica**, in quanto ci si concentra sul momento in cui le risorse vengono effettivamente incassate ed erogate dallo Stato piuttosto che sul momento in cui sorge un'obbligazione attiva o passiva. In questo modo si renderebbe più stretto il legame tra decisione parlamentare sull'allocazione delle risorse e i risultati dell'azione amministrativa. Allo stesso tempo la previsione di rendere più stringente il legame tra autorizzazioni di bilancio e risorse che attualmente sono gestite attraverso il sistema della tesoreria rafforza il ruolo allocativo del documento contabile e ne aumenta il grado di trasparenza nei confronti del Parlamento e della collettività.

---

<sup>26</sup> Con riferimento all'articolo 42 della Legge n. 196 del 2009.

<sup>27</sup> La riduzione delle gestioni operanti attraverso la tesoreria, affrontata nella delega di cui all'articolo 40, comma 2, lett. p) della Legge 196 del 2009, nonché nell'articolo 15 della Legge 243 del 2012.

Accentuando l'attenzione sulla previsione dei flussi di cassa e sulle risorse finanziarie necessarie a colmare gli squilibri tra incassi e pagamenti, **consente una migliore gestione degli andamenti di finanza pubblica con particolare attenzione al fabbisogno e al debito pubblico.** Ciò diventa particolarmente significativo a seguito dell'evoluzione delle regole fiscali sovranazionali che richiedono previsioni più affidabili sull'andamento dei flussi di cassa, concentrando maggiormente l'attenzione sull'andamento del debito pubblico rispetto al PIL e sulla sua sostenibilità.<sup>28</sup>

Anche la Legge n. 243 del 2012 detta un indirizzo volto a prevedere un rafforzamento del ruolo della "cassa", prevedendo esplicitamente l'indicazione in legge di bilancio del SNF in termini di cassa per ciascuno degli anni del triennio di riferimento

Un ulteriore obiettivo della delega è quello di assicurare un potenziamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa **responsabilizzando maggiormente il dirigente che gestisce le risorse pubbliche.** Si stabilisce l'obbligo per il responsabile della spesa di predisporre un apposito piano finanziario dei pagamenti che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni. In questo modo si vuole concentrare l'attenzione sul momento della programmazione ed erogazione della spesa (e sulla tempestività dei pagamenti), piuttosto che nella fase in cui si dispone l'impegno di spesa.

Inoltre, il potenziamento del ruolo del bilancio di cassa trova giustificazione nel **tentativo di arginare il fenomeno della formazione dei residui attivi e passivi.**

La formazione dei residui è un fenomeno fisiologico, connesso al sistema di bilancio di competenza giuridica. La formazione di ingenti quantità di residui passivi può tuttavia anche essere indice di una patologia nel funzionamento del sistema imputabile al fatto che le amministrazioni centrali chiedono risorse per impegnare la spesa senza preventivamente programmare il presumibile flusso di

---

<sup>28</sup> Secondo le regole del c.d. *fiscal compact*, recepite nell'ordinamento nazionale con la Legge costituzionale n. 1 del 2012 e la legge attuativa n. 243 del 2012, qualora un Paese presenti un valore del rapporto debito pubblico/PIL superiore al 60 per cento, deve operare una riduzione della parte eccedente del debito ad un ritmo medio di un ventesimo all'anno.

pagamenti, alla farraginosità e complessità delle procedure di spesa o a carenze organizzative. Essa può altresì riflettere le politiche di contenimento finanziario delle risorse.

Una dimensione consistente dei residui passivi iscritti nel bilancio dello Stato, oltre ad appesantire la gestione e le procedure per il loro smaltimento (soprattutto nel caso dei residui passivi andati in perenzione), comporta alcune criticità:

- **indebolisce la programmazione di medio periodo**, a causa soprattutto dei ritardi, sempre più ampi e di durata indefinibile, che caratterizzano le spese in conto capitale e, in particolare, le spese per infrastrutture; ciò soprattutto nel caso di opere i cui tempi di realizzazione incidono in misura rilevante sul costo del finanziamento e sui tempi di utilizzabilità dell'opera in relazione a programmi di investimento di imprese produttive;
- **comporta il rischio che una grossa parte dei residui accumulati possa maturare ed essere liquidato improvvisamente, creando problemi per la Tesoreria e per lo stesso finanziamento dell'economia nel suo insieme**. Tuttavia, bisogna tener presente che il solo potenziamento della cassa non porterà all'eliminazione del fenomeno dei residui che dipende anche dalle disposizioni, dalle procedure, dalle prassi e dai meccanismi contabili sottostanti alle diverse fasi della spesa;
- se, in ciascun esercizio, il fabbisogno finanziario dello Stato dipende in maniera preponderante dall'accumulazione dei residui, non solo si rende particolarmente difficoltosa la gestione di cassa, ma **si indebolisce la funzione di controllo parlamentare sulla gestione delle risorse pubbliche**. Va in genere evitato che le amministrazioni statali abbiano a disposizione nei propri bilanci considerevoli stanziamenti di risorse da spendere in esercizi lontani da quello in cui la spesa in questione è stata autorizzata con l'approvazione del bilancio.

Gli strumenti che la delega mette a disposizione per rafforzare il ruolo del bilancio di cassa e superare le suddette criticità appaiono essere sostanzialmente tre:

- l'istituzionalizzazione del c.d. **"cronoprogramma dei pagamenti"**;
- il **rafforzamento della nozione di impegno e di accertamento**;

- un **raccordo più stretto tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria.**

Già dal decreto legge n. 95 del 2012 è previsto l'obbligo per il dirigente responsabile della spesa di redigere un piano finanziario dei pagamenti pluriennale, da predisporre al momento della formazione del bilancio da aggiornare in corso di gestione. Tale "cronoprogramma" dovrebbe, **in fase di gestione, garantire un efficace monitoraggio degli andamenti dei flussi di cassa.**

Le amministrazioni dovrebbero **porre maggiore attenzione anche alle previsioni di cassa**, presentando al momento della predisposizione del disegno di legge del bilancio triennale un cronoprogramma, redatto a livello di unità di gestione del bilancio (attualmente il capitolo/piano gestionale e nel futuro le azioni), relativo alle previsioni di competenza e di cassa per il triennio successivo, distinguendo la cassa per residui e la cassa per la competenza. Ciò al fine di rafforzare concretamente l'attendibilità degli stanziamenti di cassa e anche della previsione dei residui presunti, introducendo uno stretto vincolo tra quanto viene iscritto in bilancio in termini di cassa e residui e le risultanze del cronoprogramma. In fase di gestione il dirigente provvede, a seguito dell'assunzione degli impegni di spesa, ad aggiornare il piano finanziario dei pagamenti.

Per le autorizzazioni di spesa pluriennali, le amministrazioni potranno meglio prevedere la cassa anche avvalendosi della facoltà di adeguare nel tempo gli stanziamenti di competenza agli stanziamenti di cassa, attraverso una **istituzionalizzazione dello strumento della rimodulazione "orizzontale"**<sup>29</sup> degli stanziamenti di bilancio nei diversi anni e nel rispetto del limite di spesa complessivo autorizzato dalla legge. Adeguare gli stanziamenti di competenza alle corrispondenti autorizzazioni di cassa in relazione ai pagamenti programmati, avvicina il momento dell'effettiva assunzione dell'obbligazione di spesa e il pagamento della stessa, scongiurando il verificarsi di non volute economie di

---

<sup>29</sup> Articolo 6, comma 16, del decreto-legge n. 95 del 2012, prevista in via sperimentale per gli esercizi 2013, 2014 e 2015.

bilancio o perenzioni amministrative di somme impegnate e non pagate e i conseguenti lunghi tempi per la reiscrizione.

**Allo scopo di ridurre il fenomeno di formazione dei residui si è, inoltre, ipotizzata una revisione dell'attuale nozione dell'impegno e dell'accertamento contabile.** Nello specifico, rispetto all'attuale disciplina, si prevede un rafforzamento del concetto di impegno attraverso l'individuazione puntuale di elementi essenziali, quali la ragione del debito, l'importo da pagare, le previste scadenze di pagamento e il soggetto creditore che ne costituiscono i presupposti per l'adozione del relativo atto. La revisione della nozione di impegno dovrebbe essere affiancata da una revisione dei termini di conservazione dei residui passivi.

In connessione con una maggiore attenzione al momento effettivo dell'impegno contabile, le amministrazioni dovrebbero essere chiamate annualmente a effettuare una revisione complessiva dei residui volta alla verifica, cancellazione e reimputazione ad anni successivi dei crediti e debiti ereditati dagli esercizi precedenti. Tale revisione, che potrebbe anche modificare le procedure attualmente in vigore per l'emanazione dei decreti di accertamento dei residui,<sup>30</sup> dovrebbe riguardare non solo i residui di nuova formazione ma anche quelli già in essere, indicando tutti gli elementi necessari per confermare l'esistenza del creditore e il valore effettivo delle somme rimaste da pagare.

**Il potenziamento della cassa potrebbe anche implicare una revisione dell'istituto della perenzione amministrativa.** Quest'ultima è un istituto caratteristico della contabilità pubblica, secondo il quale i residui passivi che non vengono pagati entro un certo tempo a partire dall'esercizio a cui si riferiscono vengono eliminati dal bilancio dello Stato e iscritti nel Conto del Patrimonio dello Stato tra le passività. A partire dal 2007 sono state progressivamente apportate riduzioni ai

---

<sup>30</sup> I decreti di accertamento dei residui sono soggetti anche al controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti. Gli Uffici centrali del bilancio e le Ragionerie territoriali collaborano con le amministrazioni di riferimento fornendo i prospetti dimostrativi da allegare ai decreti e ogni altro elemento utile all'adozione degli stessi. Le amministrazioni redigono poi i decreti e li inviano alla Corte e, in copia, agli Uffici Centrali del Bilancio ed alle Ragionerie Territoriali di riferimento. Vi sono molti elementi a favore di una revisione dei contenuti richiesti per l'emanazione dei decreti di accertamento dei residui e per una sostanziale dematerializzazione del processo.

termini di conservazione dei residui in bilancio. Attualmente, si intendono perenti agli effetti amministrativi tutti i residui delle spese correnti (ad es. di funzionamento) e delle spese in conto capitale (ad es. di investimento) non pagati entro il secondo esercizio successivo a quello in cui è stato iscritto il relativo stanziamento – c.d. residui di lettera c).<sup>31</sup> Le somme eliminate possono riprodursi in bilancio con riassegnazione ai pertinenti capitoli degli esercizi successivi, qualora il creditore ne richieda il pagamento (purché non sia trascorso il periodo di «prescrizione» giuridica del suo diritto), con prelevamento dagli appositi “fondo speciale per la riassegnazione dei residui perenti delle spese di parte corrente” e “fondo speciale per la riassegnazione dei residui perenti delle spese in conto capitale”, entrambi istituiti nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'esperienza degli ultimi anni mostra che i tempi di conservazione della spesa in conto capitale sono generalmente insufficienti rispetto alle esigenze effettive della programmazione di questo tipo di spesa, che spesso richiede il concerto di molti attori istituzionali, anche di livelli di governo diversi. **Una possibile soluzione potrebbe essere, in questo caso, quella della eliminazione della perenzione per le spese in conto capitale affiancata alla flessibilità orizzontale in fase previsionale come definita in precedenza.**

Anche in considerazione dei rilevanti residui perenti relativi a trasferimenti agli Enti territoriali (tra cui quelli relativi al finanziamento della spesa sanitaria), spesso derivanti alla complessità e lunghezza delle procedure esistenti, appare opportuno prevedere **una maggiore attenzione e la sistematica verifica dei residui passivi dello Stato nei confronti degli enti decentrati per una corretta quantificazione dei residui attivi da iscrivere nei propri bilanci, garantendo tempi certi per la loro erogazione agli Enti.**

**Per quanto concerne l'entrata, in relazione al principio dell'effettività delle risorse, si potrebbe adottare una definizione di accertamento più vicina alla fase della**

---

<sup>31</sup> Articolo 36 del Regio decreto 2440 del 1923 (e successive modificazioni e integrazioni).

riscossione, piuttosto che quella della formazione dell'obbligazione alla corresponsione di una somma verso l'Erario (attualmente rilevata in bilancio come accertamento). Da ciò consegue che l'accertamento (contabile) rilevato a bilancio potrebbe differire da quello relativo al momento in cui scaturisce l'obbligazione al versamento per il contribuente. In termini di bilancio, tale modifica incide soprattutto per quelle entrate (tributarie ed extra-tributarie) che nascono da iscrizione a ruolo (interessi, sanzioni, atti di accertamento tributari, ecc.). Tale principio è, peraltro, già applicato per la gran parte delle entrate tributarie derivanti dal pagamento spontaneo dei contribuenti, rilevate contabilmente con la modalità del cosiddetto accertamento contestuale, per cui sono accertate le somme effettivamente riscosse.

Al fine di avere una migliore rappresentazione delle risorse disponibili, potenziando grazie a ciò la trasparenza ma anche la funzione allocativa del bilancio, si prevede che, **in appositi allegati al bilancio dello Stato, siano fornite indicazioni quantitative circa l'intermediazione operata dalla tesoreria dello Stato sulle somme erogate dal bilancio statale.** Per tale finalità, si propone la predisposizione di tabelle recanti le informazioni sui pagamenti di bilancio erogati direttamente al sistema economico e su quelli che sono affluiti su conti di tesoreria, con separata evidenza di quelli intestati ad amministrazioni dello Stato. Per questi ultimi, al fine di dare conto dell'effettiva erogazione delle risorse statali ai beneficiari finali, si prevede la rappresentazione dei movimenti in entrata e in uscita effettuati nell'anno.

Andrebbe operata una prima **rivisitazione del contenuto del conto riassuntivo del tesoro**, attraverso l'eliminazione di prospetti di scarso contenuto informativo o oggetto di duplicazioni con altre informazioni già diffuse dalla Ragioneria generale dello Stato e l'inclusione di un maggiore dettaglio di quelli ritenuti più significativi. Una revisione definitiva del predetto documento potrà avvenire solo una volta che il processo complessivo di riforma della tesoreria sia definito, allo scopo di recepirne pienamente gli esiti.

Al fine di provvedere al **progressivo superamento delle contabilità speciali e delle gestioni fuori bilancio**, previsto anche dalla Legge n. 243 del 2012, è già stata operata una classificazione delle contabilità speciali, utile per individuare quelle aventi i requisiti rispondenti ai criteri indicati per la soppressione. La Legge n. 196 del 2009 prevede infatti che siano mantenute le contabilità speciali che non ricevono risorse dal bilancio dello Stato e quelle relative a gestioni fuori bilancio, ad accordi di programma tra più amministrazioni e ad ordinanze di protezione civile. Sono state altresì escluse dalla possibile soppressione le c.d. contabilità di servizio, destinate alla gestione di aspetti tipicamente operativi per le quali non è sembrato opportuno - né in linea con lo spirito della norma - prevedere la riconduzione al bilancio.<sup>32</sup>

Rimangono oggetto di valutazione, essenzialmente, le contabilità intestate ad amministrazioni periferiche dello Stato, quali Prefetture, Sovrintendenze e altre unità dipendenti dal Ministero dei beni culturali, Capitanerie di porto, strutture per il funzionamento delle Forze armate<sup>33</sup>, ecc.

Per tali contabilità speciali, **la riconduzione al regime di contabilità ordinaria**, ossia il passaggio a una gestione tramite apertura di credito a funzionari delegati, appare la soluzione più praticabile. Tale soluzione consentirebbe, infatti, di evitare i rischi insiti in una gestione delle risorse totalmente decentrata rispetto al bilancio dello Stato, mantenendo tuttavia, rispetto a una piena riconduzione al bilancio (nella quale i pagamenti avvengono direttamente a valere sui capitoli di spesa), la flessibilità necessaria per la gestione di unità complesse come quelle periferiche dello Stato.

È opportuno segnalare come **il processo di dematerializzazione dei titoli di spesa secondari**, attualmente in formato cartaceo, emessi dai funzionari delegati di contabilità speciali **gioca un ruolo rilevante** nella riconduzione al bilancio di tali contabilità. La dematerializzazione dei titoli determinerà da un lato una migliore

---

<sup>32</sup> Si tratta, ad esempio, delle contabilità speciali intestate all'Agenzia delle Entrate dedicate alla gestione della delega unica, la cui eliminazione richiederebbe di rivedere le procedure e modalità di versamento delle imposte.

<sup>33</sup> A cui la stessa legge di contabilità riconosce, per taluni aspetti, elementi di specificità ma che presenterebbero a tutti gli effetti le caratteristiche per l'eliminazione.

conoscibilità dei flussi da questi gestiti, anche in caso di mancata chiusura delle medesime, dall'altro potrebbe rafforzare le resistenze delle amministrazioni rispetto alla chiusura stessa, che potrebbe essere considerata non più necessaria nel nuovo scenario.

Il regime della contabilità speciale viene attualmente apprezzato dalle amministrazioni per la flessibilità nell'uso delle risorse. Al fine di evitare una diffusa resistenza ad abbandonarlo occorre individuare soluzioni tecniche alternative che mantengano un elevato grado di flessibilità.

## 7. Conclusioni

La riforma del bilancio costituisce un'importante occasione non solo per completare il graduale allineamento delle regole nazionali in materia economico-finanziaria a quelle del quadro europeo, ma anche per superare alcune debolezze del sistema attuale. Il potenziamento della funzione allocativa del bilancio, l'adozione di un processo di programmazione che, fin dalla sua fase iniziale, consideri le compatibilità tra le priorità e i vincoli macro-economici e finanziari, e l'integrazione delle attività di analisi e valutazione della spesa nel ciclo del bilancio, rappresentano il punto di arrivo del percorso intrapreso con l'avvio del processo riformatore in atto.

La struttura del bilancio è parte della cornice complessiva di regole e istituzioni della finanza pubblica, che è in larga misura improntata sull'aggregato della Pubblica Amministrazione, cui fanno riferimento le normative europee. Ogni cambiamento va pertanto esaminato anche alla luce delle implicazioni per tale aggregato.

Le disposizioni attuative della delega al Governo per il completamento della riforma del bilancio e il rafforzamento del ruolo del bilancio di cassa, nel rispetto dei principi e criteri direttivi contenuti negli articoli n. 40 e n. 42 della Legge n. 196 del 2009, dovranno essere definite in stretto coordinamento e in accordo con lo

spirito della riforma prevista dalla Legge n. 243 del 2012. Gli strumenti legislativi con cui definire l'attuazione della Legge n. 243 del 2012 e le deleghe al Governo saranno, come previsto dalle stesse norme, costituiti da uno specifico disegno di legge – nel primo caso – e da uno o più decreti legislativi – nel secondo. È tuttavia importante che le modifiche introdotte risultino tra loro coordinate in un unico testo normativo di riferimento nelle materie della contabilità e della finanza pubblica. Si ritiene, quindi, che i decreti legislativi conseguenti la delega al Governo debbano operare per quanto possibile attraverso novelle alla Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009.

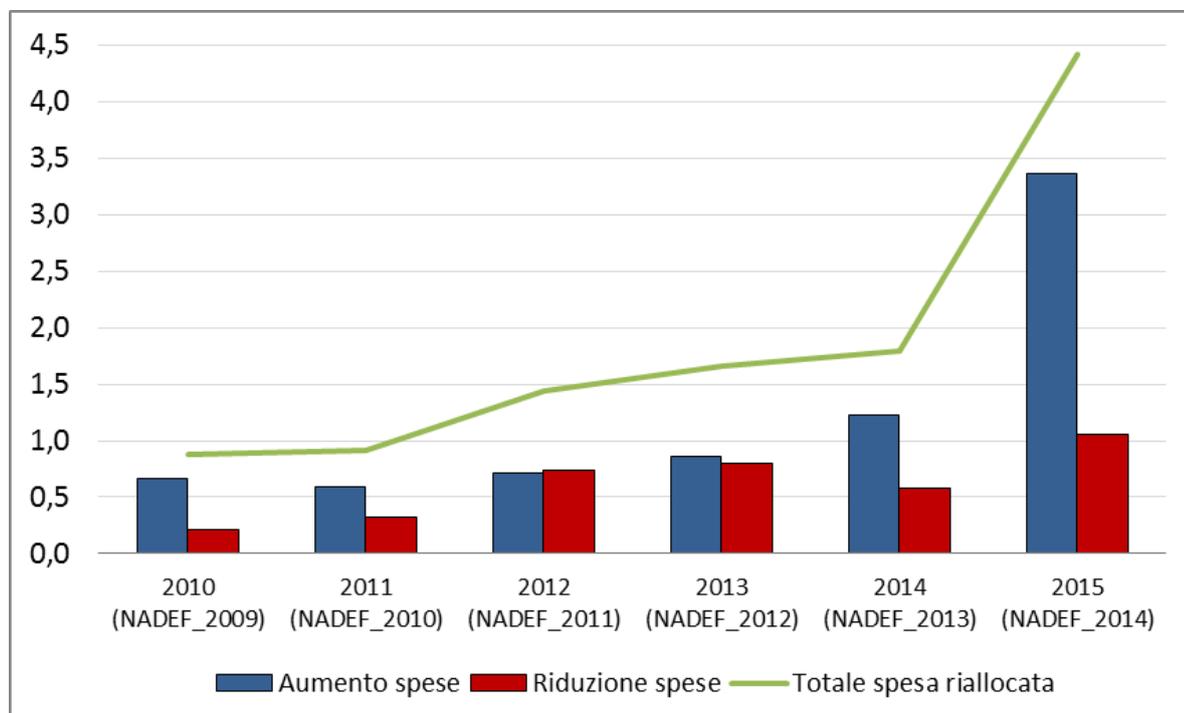
Le innovazioni relative al processo di programmazione finanziaria, alla presentazione del disegno di legge di bilancio, alla stessa struttura e rappresentazione del documento contabile coinvolgono numerosi attori istituzionali e richiedono, per una efficace attuazione, un impegno sostenuto e continuo che potrà durare alcuni anni.

Data l'ampiezza e la complessità delle materie che la riforma dovrà affrontare è possibile che nella sua fase di attuazione emerga la necessità di correggere alcune regole o procedure. Per tale ragione occorrerà preservare la possibilità di interventi modificativi delle disposizioni che si andranno ad adottare. Anche in questa fase sarà fondamentale la collaborazione del Parlamento e degli altri soggetti istituzionali coinvolti. Come nel caso di altre importanti riforme, molti degli aspetti disciplinati dalla riforma potranno essere raccolti, successivamente, nel nuovo testo unico delle disposizioni in materia di contabilità e tesoreria da adottare ai sensi dell'articolo 50 della legge di contabilità 2009.

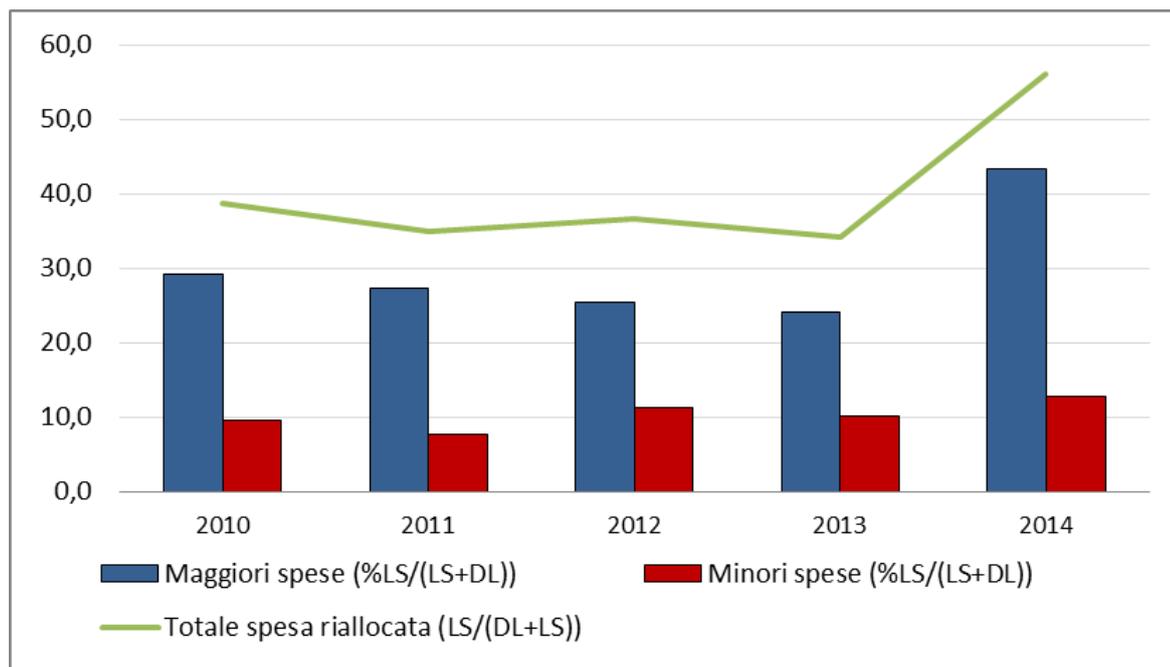
## APPENDICE



**Figura 1 - Effetti sulla spesa previsti delle leggi di stabilità del 2010-2015 rispetto al totale delle spese primarie della Pubblica Amministrazione (effetti primo anno; valori %)**



**Figura 2 - Incidenza sulla spesa delle modifiche determinate dalle leggi di stabilità del 2009-2014 rispetto a quelle complessivamente apportate con i provvedimenti in corso d'anno (valori %)**



**Figura 3 – Ipotesi di revisione della tempistica del ciclo di programmazione economico-finanziario**

Ciclo di programmazione economico finanziaria attuale	Ciclo di programmazione economico finanziaria post riforma
Documento di economia e finanza (incluso il Programma di stabilità) <b>(presentazione entro il 10 aprile, approvazione entro il 30 aprile)</b>	Documento di economia e finanza (incluso il Programma di stabilità e il livello complessivo della spesa sostenibile per il complesso della PA (benchmark UE)) <b>(presentazione entro il 10 aprile, approvazione entro il 30 aprile)</b>
	<b>DPCM attribuzioni obiettivi spesa</b> Su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze con il quale si attribuisce un obiettivo di spesa alle amministrazioni <b>(entro il 15 maggio)</b>
<b>Rendiconto generale dello Stato</b> <b>(presentazione entro il 30 giugno)</b>	<b>Rendiconto generale dello Stato</b> <b>(valutazioni tecniche per un possibile anticipo dei termini di presentazione)</b>
<b>Disegno di legge di Assestamento</b> <b>(presentazione entro il 30 giugno)</b>	<b>Disegno di legge di Assestamento</b> <b>(valutazione inserimento termine di approvazione)</b>
<b>Nota di Aggiornamento del Documento di economia e finanza</b> <b>(20 settembre)</b>	<b>Nota di Aggiornamento del Documento di economia e finanza</b> <b>(20 settembre)</b>
<b>Disegno di legge di stabilità Disegno di legge di bilancio</b> <b>(presentazione entro il 15 ottobre)</b> <b>Documento Programmatico di Bilancio (DPB)</b> <b>(trasmesso alla CE entro il 15 ottobre)</b>	<b>Disegno di legge di bilancio (sezione I e II)</b> <b>(entro il 5 ottobre)</b>
	<b>Documento Programmatico di Bilancio (DPB)</b> <b>(trasmesso alla CE entro il 15 ottobre)</b>
	<b>Integrazione della sezione II con gli effetti della sezione I</b> <b>(entro il 20 ottobre)</b>
<b>Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica</b> <b>(entro il mese di gennaio)</b>	<b>Disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica</b> <b>(entro il mese di gennaio)</b>

Figura 4 –L'integrazione di un processo continuo di revisione della spesa nel ciclo del bilancio

