



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

PRIME OSSERVAZIONI DELLA CORTE DEI CONTI SULLO SCHEMA
DI DISEGNO DI LEGGE DI CONTABILITÀ E FINANZA PUBBLICA
ELEMENTI PER IL GRUPPO DI LAVORO

COMMISSIONI CONGIUNTE BILANCIO DEL SENATO DELLA REPUBBLICA E
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI



Giugno 2025



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE DI CONTROLLO

PRIME OSSERVAZIONI DELLA CORTE DEI CONTI SULLO SCHEMA
DI DISEGNO DI LEGGE DI CONTABILITÀ E FINANZA PUBBLICA
ELEMENTI PER IL GRUPPO DI LAVORO

In data 3 giugno u.s. è pervenuto, da parte della Commissione bilancio del Senato della Repubblica, uno schema del disegno di legge di riforma della normativa di contabilità e finanza pubblica, redatto a cura degli uffici del Ministero dell'economia e delle finanze ai fini dell'esame, da parte del Gruppo di lavoro costituito nell'ambito delle Commissioni bilancio del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati, con richiesta di voler trasmettere un documento contenente eventuali osservazioni e proposte entro la giornata di giovedì 12 giugno 2025.

L'elaborazione dello schema di disegno di legge è stata preceduta dalla discussione svoltasi presso il Senato della Repubblica il 28 maggio u.s. delle mozioni 1-00136 e 1-00148 sulla riforma della legge di contabilità e sugli strumenti del ciclo di bilancio, discussione che si è conclusa con l'approvazione a maggioranza della seconda delle due mozioni citate¹.

La mozione ed il dibattito parlamentare che ne ha preceduto l'approvazione induce la Corte ad effettuare una riflessione preliminare sul punto sistematico di particolare rilievo costituito dal nesso monitoraggio-flessibilità (punto e) della mozione, ossia sull'effettiva possibilità di esercitare una reale flessibilità nella fase sia di predisposizione della legge di bilancio (in riferimento alla Sezione II) sia di gestione dello stesso.

a) Il nesso monitoraggio-flessibilità

Come già segnalato in varie audizioni in materia, la Corte ha fatto presente, infatti, che la possibilità di esercitare una effettiva flessibilità deve essere valutata alla luce del fatto che nel nostro ordinamento la spesa è fissata direttamente o indirettamente per il 95 per cento circa da leggi, come risulta dai dati che lo stesso Ministero dell'economia e

¹ Con la mozione approvata si è impegnato il Governo a garantire adeguato supporto ed elementi utili alla predisposizione di proposte legislative finalizzate alla revisione del quadro normativo contabile interno, che tengano conto dei seguenti principi e criteri: a) assicurare adeguata informativa alle Camere in materia di bilancio e finanza pubblica al fine di favorire l'esercizio delle funzioni di indirizzo e controllo parlamentare; b) rivedere e adeguare i contenuti e il calendario dei documenti del ciclo di programmazione economico-finanziaria e di bilancio; c) rafforzare le procedure di monitoraggio dei conti pubblici e gli strumenti di analisi e valutazione della spesa a supporto della decisione di bilancio, in modo da garantire un adeguato presidio dell'andamento della spesa netta; d) migliorare la capacità previsiva degli andamenti delle entrate e delle spese del conto consolidato delle Amministrazioni pubbliche, al fine di considerare l'evoluzione degli aggregati della spesa netta, anche in esito ai lavori della Commissione prevista dall'articolo 7 del decreto legislativo del 29 luglio 2024, n. 110; e) garantire adeguati strumenti di flessibilità per la gestione delle risorse in corso d'anno. (cfr. SENATO DELLA REPUBBLICA, Resoconto stenografico Assemblea, 309° seduta pubblica, mercoledì 28 maggio 2025).

delle finanze ha pubblicato². Di tale 95 per cento il 10 per cento circa deriva dai cd. “fattori legislativi”, ossia i casi che si riferiscono alle “spese autorizzate da espressa disposizione legislativa che ne determina l’importo, considerato quale limite massimo di spesa, e il periodo di iscrizione in bilancio”³, ed il restante 85 per cento deriva dai cd. “oneri inderogabili”, ossia dalle “spese vincolate a particolari meccanismi o parametri che ne regolano l’evoluzione, determinati sia da leggi sia da altri atti normativi. Rientrano tra gli oneri inderogabili le cosiddette spese obbligatorie, ossia quelle relative al pagamento di stipendi, assegni, pensioni e altre spese fisse, le spese per interessi passivi, quelle derivanti da obblighi comunitari e internazionali, le spese per ammortamento di mutui, nonché quelle così identificate per espressa disposizione normativa”⁴.

Se dunque la catalogazione ufficiale delle spese, in base al citato rapporto con i titoli giuridici che ne costituiscono la premessa, prevede che esse derivino per il 95 per cento circa da vincoli obbligatori dettati da atti normativi di rango primario, è agevole constatare come l’esigenza di flessibilità debba necessariamente essere valutata alla luce del predetto vincolo di rigidità nel rapporto fonte normativa-stanziamiento di spesa. Il che è destinato a ridurre notevolmente lo spazio effettivo di flessibilità.

D’altro canto, dalla citata *Relazione in merito all’efficacia dell’introduzione delle azioni nel bilancio dello Stato* trova conferma lo scarso utilizzo, in fase di gestione, dei margini di flessibilità esistenti (di cui all’art. 33 della vigente legge di contabilità), una delle cui motivazioni può consistere nella predetta circostanza della rigidità delle spese previste in bilancio, tenuto conto dei titoli giuridici sottostanti.

Ne consegue che, sia nella predisposizione delle poste di bilancio sia nella relativa gestione, se si ritiene di introdurre elementi di effettiva flessibilità appare necessario intervenire in via preliminare e comunque con lo strumento legislativo (eventualmente con la stessa legge di bilancio) sulla struttura e sui meccanismi di funzionamento delle leggi in vigore, in modo tale che esse risultino in minor misura (rispetto alla riportata

² Cfr., per l’ultima versione disponibile, Ministero dell’economia e delle finanze - Dipartimento della ragioneria generale dello stato- Relazione annuale in merito all’efficacia dell’introduzione delle azioni nel bilancio dello Stato per l’anno finanziario 2023 predisposta ai sensi dell’articolo 25-bis, comma 8, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

³ Cfr. art.21, comma 5, lettera b), della legge di contabilità n. 196 del 2009.

⁴ Ivi, lettera a).

classificazione ufficiale del MEF) improntate a rigidità e consentano pertanto, la possibilità di spostare risorse dall'una all'altra finalità, nel rispetto delle autorizzazioni legislative in essere.

Non può sfuggire comunque la valenza istituzionale di una tale evoluzione, che non potrebbe non passare attraverso l'affievolimento della figura e della portata del diritto soggettivo, progressivamente condizionato dunque dalle necessità di riduzione delle risorse disponibili. Rimane fermo, comunque, il rispetto della condizione per cui qualsivoglia modifica del quadro istituzionale afferente alla spesa non sia rimesso all'esercizio di quella discrezionalità amministrativa, quale può trovare cittadinanza nell'ordinamento istituzionale solo con qualche difficoltà, senza apportare modifiche alle norme primarie interessate, tali da rivederne il meccanismo di funzionamento nel rapporto tra Stato e destinatari delle norme. È peraltro in questo quadro che dovrà trovare una condizione di operatività anche lo stesso sforzo di cui al successivo art. 36 (al cui commento si rinvia per i dettagli), sforzo inteso ad accentrare e ad innovare tutta l'attività di analisi e di valutazione della spesa.

b) Sullo schema di disegno di legge

Prima di esaminare la bozza di disegno di legge è opportuno svolgere alcune considerazioni di carattere generale.

L'occasione di necessario adeguamento della disciplina contabile interna alle nuove regole di *governance* europea offre anche l'opportunità di una rimeditazione e revisione di diversi istituti che concorrono ad un compiuto assetto giuscontabile. Preliminare, al riguardo, appare una opzione di fondo tra ambiti da rimettere all'area della legge rinforzata e profili più propriamente riconducibili alla struttura della legge n. 196. In questo senso parrebbe utile anche una relazione introduttiva ed esplicativa delle diverse opzioni maturate.

Peraltro, appaiono opportunamente segnalati in grigio, nella bozza, i punti meritevoli di maggiore attenzione e di attualità nel dibattito, che possono ricondursi per un verso alle modalità di approvazione dell'elenco Istat delle Pubbliche amministrazioni

e delle possibili conseguenti forma di tutela giurisdizionale; per altro verso, agli strumenti di flessibilità nella sede di formazione e gestione del bilancio.

Si tratta, in sintesi, ad avviso della Corte, di un percorso avviato, da sviluppare proprio attraverso le opportune interlocuzioni anche nella sede del lavoro delle Commissioni e che possono condurre ad una armonica definizione nel quadro contabile a fronte delle linee di adeguamento delle innovazioni avviate nel recente periodo e di quelle specificamente indotte dalle nuove regole europee.

In questo percorso la Corte intende continuare ad assicurare il proprio contributo di esperienze propositive, segnalando, anche sulla base delle precedenti audizioni, i punti meritevoli di maggiore attenzione sia con riguardo alla maggiore leggibilità delle scritture contabili che al connesso compito di ausilio alle Commissioni parlamentari, anche sulla base di un fisiologico accesso alle banche dati (art. 6) ed al processo di attuazione della *spending review* e delle politiche di bilancio come espresse nell'annuale relazione sul Rendiconto generale dello Stato.

Più in particolare, si osserva che la bozza pervenuta di proposta di legge, necessariamente da affinare nelle successive formulazioni anche sul piano formale e nei richiami ai vari articoli, presenta un notevole carattere semplificatorio rispetto al testo vigente della legge di contabilità, come era stato suggerito dalla stessa Corte in precedenti audizioni, risultando, l'attuale ordito di tale legge, il frutto di numerose sovrapposizioni ed interventi accumulatisi nel corso del tempo, con il risultato di un testo del tutto eterogeneo, con eccessi di dettaglio, da un lato, e norme di principio, dall'altro. Il testo pervenuto si caratterizza anche per il fatto di disseminare materie simili in disposizioni collocate in titoli diversi o comunque in articoli non contigui: è, ad esempio, il caso (ma non solo) della disciplina del d.d.l. di bilancio di cui all'art. 14, laddove la classificazione delle entrate e delle spese è prevista all'art. 27, in altro titolo.

La proposta adegua la legge di contabilità alla nuova *governance* essenzialmente per quanto concerne la configurazione ed il contenuto dei nuovi documenti di programmazione, forse rimettendo alla nuova legge rinforzata la disciplina dei rinvii alla normativa eurounitaria e dei vincoli dei sottosettori. Essa non definisce poi alcune

materie, anche di grande rilevanza, di cui si darà qualche cenno nelle conclusioni, rinviando sostanzialmente a successive elaborazioni la definizione di importanti parti della normativa (pur collegate alla nuova *governance*), come tutta la materia della flessibilità di bilancio, a livello sia legislativo che amministrativo, sebbene di grande rilievo, ed ancor prima quella della formazione del bilancio.

Vanno qui ribadite, in via preliminare, le esigenze di trasparenza più volte evocate dalla Corte, soprattutto per la costante esplicitazione di dettaglio del nesso tra titolo giuridico e stanziamento di spesa, esigenze che debbono necessariamente coniugarsi con quelle in materia di flessibilità.

Nel merito, il testo si compone dunque di otto titoli, relativi ai principi ed al coordinamento della finanza pubblica (I), alle misure per garantire il controllo parlamentare sulla finanza pubblica (II), alla programmazione e monitoraggio degli obiettivi di finanza pubblica nonché sui documenti del ciclo di bilancio (III), agli strumenti di monitoraggio e controllo dei conti pubblici (IV), alla quantificazione degli oneri e la copertura finanziaria delle leggi (V), al bilancio dello Stato e sugli strumenti di flessibilità (VI), alla tesoreria degli enti pubblici e programmazione dei flussi di cassa (VII) ed infine alle disposizioni finali (VII).

b1) Titolo I - Principi di coordinamento di finanza pubblica

Il titolo comprende quattro articoli. Il primo, oltre a ribadire il concorso delle Amministrazioni pubbliche al perseguimento degli obiettivi complessivi di finanza pubblica, con conseguente condivisione delle responsabilità in materia, reca modifiche alla disciplina di formazione e approvazione dell'elenco S13 degli enti pubblici che compongono il conto consolidato, nonché del perimetro di soggetti per i quali trovano applicazione le misure di razionalizzazione, monitoraggio e controllo della spesa.

In sintesi, viene confermata la competenza dell'Istat a predisporre il provvedimento ricognitivo dell'elenco delle Amministrazioni che costituiscono il settore S13. Per tale atto, tuttavia, non è più prevista la diretta pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, ma la trasmissione al Ministero dell'economia e delle finanze per l'inserimento in un apposito allegato alla legge di bilancio, della quale lo stesso costituirebbe parte integrante. Sempre

alla legge di bilancio viene affidato il compito di selezionare gli enti cui applicare le misure di *spending review*. Parrebbe così assistersi ad un'elevazione della fonte approvativa dei richiamati adempimenti statistici, i quali verrebbero attratti alla sfera legislativa, pur mantenendo un oggetto sostanzialmente provvedimentale.

Restano ancora da sviluppare, nell'articolato trasmesso, le modalità attraverso le quali assicurare la tutela giurisdizionale in tali ambiti. In vista di questa definizione - per cui la Corte si riserva una più articolata riflessione - possono al riguardo richiamarsi le considerazioni già svolte su questo tema all'interno del documento già presentato al Gruppo di lavoro costituito nell'ambito delle Commissioni bilancio del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati. Come già sottolineato, in questa materia vanno tenuti in considerazione i principi affermati dalla Corte di giustizia UE (sentenza del 13 luglio 2023 *Ferrovienord S.p.A. e Federazione Italiana Triathlon*, nelle cause riunite C-363/21 e C-364/21) la quale ha statuito che, nella prospettiva di assicurare l'effetto utile del diritto dell'Unione (nel caso di specie il regolamento n. 549/2013), la decisione dell'autorità nazionale competente di qualificare un ente quale Amministrazione pubblica deve poter essere contestata ed essere oggetto di un controllo giurisdizionale, ferma restando l'autonomia dei singoli stati membri nel disciplinare le modalità procedurali dei mezzi di ricorso, nel rispetto dei principi di equivalenza (ossia di procedure di ricorso che non siano meno favorevoli che di quelle applicabili a situazioni simili regolate dal diritto interno) e di effettività (ossia modalità che non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione). Nella configurazione delle modalità realizzative della tutela giurisdizionale non può non richiamarsi come la giurisdizione della Corte dei conti rappresenti la sede appropriata per questo ambito settoriale, non solo in coerenza con la riserva di giurisdizione affidata a quest'ultima nelle materie di contabilità pubblica dall'art. 103 Cost., ma, anche, in ragione delle funzioni di controllo esercitate dalla Corte dei conti sulla finanza pubblica, ai sensi dell'art. 100 Cost.

Militano in tale direzione anche esigenze di semplificazione dell'ordinamento e di certezza del diritto, con tempi celeri nella definizione dei contenziosi e conseguente stabilità del perimetro degli enti che compongono il settore S13. Verrebbe così

salvaguardato il *focus* dell'eventuale contenzioso in materia sugli aspetti sostanziali legati alla sussistenza dei requisiti di classificazione, in coerenza con i criteri del Regolamento SEC 2010 e della guida metodologica ed operativa fornita dal MGDD - *Manual on Government Deficit and Debt – Implementation of ESA 2010*.

Per gli articoli da 2 a 4, riguardanti i principi di contabilità pubblica, si osserva anzitutto che il relativo elenco non risulta coordinato con l'attuale allegato 1 della legge n. 196, con alcune omissioni ovvero semplificazioni cui si dovrebbe ovviare, attesa la grande rilevanza di alcuni criteri di base del predetto allegato connessi all'essenza della contabilità di Stato, come l'attendibilità e la verificabilità.

Quanto ad alcuni di tali principi, si ricorda che al momento - anche in base a consolidata giurisprudenza costituzionale - almeno quelli di cui all'art. 3 (annualità, universalità, integrità ed unità), direttamente o indirettamente sono considerati espressamente “profili attuativi dell'art. 81 della Costituzione”: in assenza di esplicitazioni al riguardo, non è chiaro il mancato riferimento, nel testo proposto, a tale loro caratteristica, laddove, anzi, come conferma la giurisprudenza costituzionale, si potrebbe cogliere l'occasione per qualificare le relative norme come direttamente applicative del citato art. 81 Cost. (il che vale naturalmente anche per il successivo art. 4, concernente i principi altrettanto essenziali di prudenza, veridicità, coerenza, trasparenza – soprattutto – e pubblicità).

Quanto a tale ultimo articolo in particolare, si segnala poi che il comma 1, relativo alla corretta rappresentazione delle grandezze di finanza pubblica ed al rispetto degli obiettivi di programmazione⁵, utilizza locuzioni improntate ad una certa genericità sul piano della normativa contabile: il riferimento è ad espressioni come “entrate effettivamente realizzabili” ed “entrate non realizzate”.

In ordine al principio di trasparenza, pur richiamato dalla medesima norma (art. 4, comma 7), andrebbe, inoltre, specificato che esso non può che riferirsi al dettaglio delle articolazioni delle entrate e delle spese di bilancio, più che non alle grandi prospettazioni

⁵ Laddove la frase va chiarita sopprimendo una delle virgole, al fine di poter consentire un significato univoco al comma.

di sintesi, ed in particolare al punto cruciale nel nostro sistema costituzionale, ossia il rapporto tra titolo giuridico e singola previsione di entrata e di spesa. In tema di trasparenza questa dovrebbe essere, dunque, la modifica strutturale nell'approccio alla presentazione dei dati, sulla cui esigenza la Corte ha da tempo insistito e che rappresenterebbe la vera svolta in tema di trasparenza e pubblicità circa i dati del bilancio dello Stato, rendendo così ricostruibili i nessi tra legge e stanziamento ed eventualmente le motivazioni che hanno portato alle poste presentate: si tratta di argomento, quest'ultimo, che si ricollega peraltro al successivo art. 6, in tema di accesso alle banche dati e pubblicità dei documenti di finanza pubblica, in riferimento in particolare (ma non solo) ai dati messi a disposizione della Corte dei conti nell'esercizio delle sue funzioni ausiliarie.

In ordine al comma 8 del medesimo art. 4 andrebbe poi precisato il motivo del rinvio a ciascuna Amministrazione circa la pubblicità dei documenti che compongono il ciclo di bilancio, rientrando ciò più specificatamente nella competenza del MEF.

b2) Titolo II – Misure per garantire il controllo parlamentare sulla finanza pubblica.

L'art. 5 (controllo parlamentare in materia di finanza pubblica) concerne il tema istituzionale del rapporto tra Legislativo ed Esecutivo, tema sul quale è doveroso rinviare al lavoro legislativo, il che richiama le funzioni ausiliarie svolte dalla Corte dei conti.

In tal senso e con riguardo specifico all'art. 6 (accesso alle banche dati e pubblicità dei documenti di finanza pubblica) potrebbe essere valutata l'estensione esplicita di detta facoltà di accesso anche alla Corte dei conti, per l'esercizio delle funzioni ausiliarie al Parlamento.

Quanto all'art. 7, circa le Relazioni da trasmettere al Parlamento in materia di finanza pubblica, viene prevista la ri-calendarizzazione di studi e rapporti già contemplati dalla legislazione vigente e utili al legislatore per il disegno delle politiche di bilancio. In particolare: la relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, attualmente prodotta in autunno, viene scadenzata entro il 10 di aprile, con contestuale, opportuna, conferma dei suoi contenuti e profili metodologici; la relazione

sull'attività annuale del CIPESS, ora resa ai sensi dell'art. articolo 42, comma 4, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, viene confermata entro il 30 giugno; la relazione sugli indicatori di benessere equo e sostenibile (BES) attualmente prevista per aprile viene collocata a fine settembre, con un aggiornamento da realizzare entro il 15 febbraio dell'esercizio successivo, a valle dell'approvazione della legge di bilancio: e, infine, la relazione sulle spese fiscali (*tax expenditure*), fin qui prevista come allegato alla NaDEF, viene richiesta entro il 20 di ottobre, presumibilmente per assicurare più tempo nella predisposizione di un documento potenzialmente molto utile al Parlamento nella fase di assunzione di misure discrezionali durante la sessione di bilancio.

Nell'assieme, le modifiche prospettate appaiono in linea con la necessità di rendere più coerente dal punto di vista temporale la produzione di analitici input informativi finalizzati a migliorare le scelte di finanza pubblica; la riarticolazione operata sconta appropriatamente quanto emerso dal dibattito sviluppatosi nel Gruppo di lavoro richiamato in apertura.

b3) Titolo III – Programmazione, monitoraggio degli obiettivi di finanza e documenti del ciclo di bilancio

Gli articoli dall'8 al 17 identificano gli strumenti di programmazione e monitoraggio degli obiettivi di finanza pubblica nonché i documenti del ciclo di bilancio, tratteggiandone caratteristiche e contenuti. Di centrale rilievo è, naturalmente, l'art. 8, che si occupa del pilastro essenziale della nuova programmazione pluriennale, ossia il Piano nazionale strutturale di bilancio di medio termine (PSB). Per quel che riguarda i contenuti informativi di detto Piano, il comma 5 sembra sostanzialmente limitarsi a richiamare le previsioni del Regolamento (UE) 2024/1263 aggiungendo solo limitate precisazioni riguardanti, in particolare, la coerenza dell'indicazione del percorso della spesa *netta*, delle riforme e degli investimenti, specie se connessi all'estensione a sette anni del piano di aggiustamento, e poco altro.

Al riguardo, va preliminarmente rimarcato che il ridetto Regolamento adotta, necessariamente, quanto ai contenuti dei PSB, un approccio parsimonioso, e ciò anche per le finalità specifiche del "sorvegliante" sovranazionale. L'Italia ha nel tempo

assicurato un elevato patrimonio informativo dei propri documenti di bilancio, ben maggiore dello standard minimo, e ciò a beneficio del dibattito pubblico, degli organismi di controllo e degli stessi mercati, le cui scelte sono positivamente condizionate da basi informative trasparenti e complete. L'esperienza del primo PSB non ha potuto confermare la citata esaustività del quadro informativo sottostante. Va evitato che tale rischio si materializzi anche nel futuro. Si è, dunque, dell'avviso che il comma 5 dell'art. 8 possa essere più esaustivo nell'indicazione dei contenuti del Piano prevedendo espressamente che i quadri previsionali siano elaborati sia a legislazione vigente che a politiche invariate, che coprano un orizzonte temporale almeno pari a quello della durata del Piano (cinque anni) e che diano più dettagliato conto anche degli scenari alternativi a quelli di base e programmatico (scenari di stress). Per l'individuazione dettagliata del materiale che sarebbe utile mettere a disposizione (auspicabilmente anche in formato elaborabile), punto di riferimento potrebbe essere il contenuto dei fogli di lavoro che la Commissione trasmette a ciascuno Stato membro nell'ambito della produzione della traiettoria di riferimento per la spesa *netta*, ex art. 5 del Regolamento UE) 2024/1263, sulla scorta dell'analisi di sostenibilità del debito (*Debt Sustainability Analysis-DSA*).

Sempre con riferimento all'art. 8 e, in particolare, al comma 2, il quale specifica che "il Governo, salvi i casi previsti dal comma 3, presenta... [...] ...il PSB alle Camere entro il 10 aprile per le conseguenti decisioni parlamentari" andrebbe valutato se non sia opportuno specificare - al fine di non ingenerare il dubbio che, così come accadeva per il precedente DEF, il PSB debba essere presentato annualmente - che trattasi del 10 aprile dell'anno che rileva nello specifico (quello di scadenza del Piano in corso di attuazione o quello successivo alla formazione del nuovo Governo, in caso di applicazione del comma 3).

In merito poi all'art. 9, concernente il ciclo di bilancio e di finanza pubblica, a parte il richiamo agli articoli successivi di dettaglio all'interno delle singole lettere di cui al comma 1, si sottolinea che non viene rispettato l'ordine temporale di presentazione dei vari documenti, ma si propone un elenco basato sulla differenza tra documenti programmatici e disegni di legge.

Riguardo alla lettera f) in particolare, si osserva che sarebbe opportuno riportare l'attuale indicazione in essere nella legge di contabilità del termine del gennaio ai fini della presentazione dei disegni di legge collegati: a giudizio della Corte infatti, essi non dovrebbero entrare nella composizione della manovra e dunque della legge di bilancio dal punto di vista della determinazione dei saldi, che non possono dipendere, come pure è accaduto nel passato secondo uno schema che è opportuno non riproporre, dall'*iter* di provvedimenti legislativi autonomi e staccati della legge di bilancio.

Circa poi l'art. 10 (Coordinamento della finanza pubblica degli enti territoriali), in disparte la rivedibilità del titolo, si osserva che viene previsto solo il coordinamento con la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, senza la riproposizione dei principi di coordinamento finanziario dotato ora di ampia copertura costituzionale (artt. 97, 117 e 119 Cost.). Probabilmente il presupposto di una tale scelta è che si tratta di materia la cui disciplina rifluirà nella rielaborazione della legge rinforzata n. 243, al cui riguardo si ripropongono le osservazioni prima riportate.

L'articolo 11 definisce struttura e contenuti del Documento di Finanza Pubblica (DFP), la cui prima sezione viene a rappresentare la Relazione annuale sui progressi compiuti da trasmettere alla Commissione europea entro il 30 aprile ai sensi dell'articolo 21 del Regolamento (UE) 2024/1263 e del Codice di condotta sull'attuazione del Patto di stabilità e crescita. Secondo la Corte sarebbe importante, essendo il DFP un documento di monitoraggio del PSB, che i contenuti informativi seguissero, nella loro strutturazione, quelli di cui si è già detto sopra con riferimento alla predisposizione del Piano. E dunque, come già osservato dalla Corte nell'audizione promossa nell'ambito del Gruppo di lavoro, la normativa nazionale di contabilità pubblica nel recepire la riforma della governance economica dell'UE dovrebbe aderire il più possibile - al di là dei requisiti minimi richiesti dalle linee guida della Commissione - al maggiore orientamento al medio termine che connota il nuovo *framework*. Da tale punto di vista, è auspicabile che anche il corredo informativo del DFP, oltre che del PSB, si arricchisca estendendo l'orizzonte temporale di riferimento da tre a cinque anni.

La Corte è consapevole delle difficoltà, anche tecniche, che l'esercizio di estendere di almeno un biennio i quadri previsionali annessi ai documenti di finanza pubblica

potrebbe presentare nel breve periodo. Ove ritenuto necessario, si potrebbe optare per la modifica della locuzione che si rintraccia in molti commi degli artt. 11-13 “per l’anno in corso e per il triennio successivo” o simile (ad esempio art. 11: comma 3, lettera b, con riferimento alle previsioni tendenziali; comma 3, lettera f) sostituendola con “per l’anno in corso e per almeno il triennio successivo”. Tale formulazione – che, peraltro, pure già si rinviene in alcune parti dello schema di d.d.l. oltre che nella stessa vigente legge 196/2009 - potrebbe nei fatti prefigurare una situazione nella quale, dopo un’eventuale prima fase necessaria a testare gli strumenti previsionali con una maggiore portata prospettica (anche relativi ai diversi livelli di governo e non solo delle Amministrazioni pubbliche complessive) si approderebbe a regime ad un assetto in grado di assicurare stabilmente la copertura delle informazioni per un periodo di cinque anni (quello della durata del PSB).

Altrettanto importante è, naturalmente, l’aspetto della completezza delle informazioni per ogni singolo dato annuo considerato nei conti. Da tale punto di vista pare opportuno che anche il DFP, come il PSB in sede di originaria predisposizione, contenga tutti i dati necessari ad apprezzare l’evoluzione sia dell’obiettivo intermedio della politica di bilancio (la spesa *netta*) sia dell’obiettivo finale (il debito pubblico in rapporto al Pil). Per entrambi gli aggregati andrebbe esplicitamente prevista l’evidenziazione delle singole poste che li determinano (per la prima, in particolare tutti i fattori di scomputo con precipua attenzione alle entrate discrezionali; per il secondo, tra gli altri, tutti gli elementi di dettaglio dell’aggiustamento stock-flussi), e ciò non soltanto in rapporto al prodotto ma anche in valori assoluti correnti.

Con più specifico riguardo al comma 2 della sezione prima del DFP, e quindi ai contenuti della Relazione annuale sui progressi compiuti, proprio in ragione della forte connotazione retrospettiva di tale sezione, andrebbe valutato se non indicare, in una lettera aggiuntiva, l’obbligo che, laddove per talune poste di bilancio si riscontrino a consuntivo risultati con scostamenti particolarmente marcati rispetto alle previsioni iniziali (è il caso, nella fase presente, delle entrate di bilancio), si dia analitico conto dei sottostanti probabili fattori che li hanno determinati; ciò soprattutto per mettere il legislatore in condizioni di valutarne il grado di strutturalità.

Al fine di rafforzare il quadro informativo a disposizione del Parlamento, in chiave ausiliaria in una materia ad elevato contenuto tecnico, meritano di essere richiamate in questa sede le considerazioni svolte in occasione della precedente audizione circa la possibilità di riconoscere alla Corte dei conti il compito di valutazione della conformità dei dati di bilancio a consuntivo riportati nella relazione annuale sui progressi compiuti rispetto al percorso della spesa netta stabilito dal Consiglio (di cui all'art. 23 del regolamento (UE) 2024/1263). In tale ultimo ambito, estendendo il modello di funzione di ausilio al Parlamento oggi in essere per l'attuazione del PNRR (art. 7, comma 7, ultimo periodo, d.l. n. 77/2021), si ribadisce che potrebbe prevedersi espressamente che le Sezioni riunite della Corte dei conti siano altresì chiamate a riferire in merito all'avanzamento delle riforme e degli investimenti inseriti nel Piano strutturale di bilancio a medio termine, anche ai fini dell'estensione temporale del periodo di aggiustamento.

Infine, il comma 4 dell'art. 11, in parziale analogia con quanto fatto dal già richiamato art. 7 riguardante le relazioni di finanza pubblica da trasmettere al Parlamento, conferma la produzione di taluni rapporti già elaborati a legislazione vigente (sulle aree sottoutilizzate, sulle politiche per le infrastrutture e per gli impegni in materia ambientale e di riduzione delle emissioni di gas ad effetto serra), finora allegati al DEF e ora annessi al DFP. Si può valutare se trattandosi anch'esse di relazioni che riguardano (o impattano) la finanza pubblica in senso lato non sia opportuno che vengano richiamati nell'art. 7 (o che viceversa quelle di cui all'art. 7 vengano collocate nel documento di cui costituiscono un allegato).

Non sembrano rintracciarsi infine, nell'attuale prima stesura del testo del d.d.l., né con riferimento al DFP né in altre parti, riferimenti alle tradizionali analisi sull'evoluzione della spesa previdenziale di lungo periodo e, in generale, sulla spesa legata all'invecchiamento della popolazione, fin qui presenti nei documenti di programmazione e monitoraggio. Tali approfondimenti andrebbero confermati assicurando il più possibile coerenza tra gli scenari in essi prospettati e i dati alla base delle proiezioni di cui all'analisi di sostenibilità del debito (DSA).

Con riguardo all'art. 12, con cui si indicano i contenuti del Documento programmatico di finanza pubblica, di cui all'art. 9 e che verrà a sostituire

sostanzialmente la NaDEF inglobando al contempo molti dei contenuti previsti per il Documento programmatico di bilancio previsto in ambito europeo, valgono le considerazioni svolte relativamente agli altri documenti.

In merito all'articolo 14, concernente il disegno di legge di bilancio, per la Sezione prima risulta confermato, essenzialmente, l'attuale impianto normativo, anche se non viene riproposta, in base alla nuova formulazione (comma 3, lettera e) la possibilità di conservare nel conto residui la parte non utilizzata al termine dell'esercizio delle somme relative alla sottoscrizione dei relativi contratti di lavoro. Lo stesso si rileva per le norme in materie di concorso degli enti territoriali (lettera g) del comma 1-ter dell'art. 21 della legge 196 del 2009).

Va registrato che le motivazioni di quest'ultima soppressione non risultano del tutto chiare: anche se si ipotizza, infatti, che si tratta di materia eventualmente da collocare nell'ambito legge "rinforzata", secondo quanto prima ipotizzato in riferimento all'art. 10 (per gli aspetti di sistema), tuttavia la soppressione del riferimento alla Sezione prima sembra contrastare con l'esigenza che la "manovra" annuale di cui alla legge di bilancio ridisciplini l'entità (e le relative modalità) del concorso del sottosettore interessato agli obiettivi di finanza pubblica.

La lettera b) del comma 3 sarebbe da semplificare, eliminando il riferimento ai parametri, da ritenere assorbiti nel contenuto di base della stessa lettera, mentre la lettera f) potrebbe essere estesa anche al caso in cui per un tetto di spesa la copertura si riveli deficitaria (il riferimento all'art. 20 sembra essere all'art. 22), in analogia al successivo suggerimento riferito all'articolo da ultimo menzionato.

La mera riproposizione dei divieti di contenuto della Sezione prima, in base al comma 4, non risolve il fatto che si tratta di disposizione risalente che sostanzialmente è caduta in desuetudine, vista la sua costante disapplicazione: si tratta però di materia coperta dall'autonomia parlamentare circa eventuali conseguenze in merito alla presenza di disposizioni in contrasto con il principio di cui al comma in questione.

Quanto poi alla Sezione seconda, con la riformulazione proposta si prende atto della circostanza per cui i collegamenti tra struttura del bilancio, articolazione amministrativa

e classificazione funzionale (soprattutto) risultano rinviati al successivo art. 27 (classificazione delle entrate e delle spese), che a sua volta fa rinvio a successive elaborazioni. Si coglie però l'occasione qui per sottolineare che, a prescindere dalla collocazione della materia nell'ambito della legge nella sua forma definitiva, sembrerebbe da confermare l'attuale legame della struttura del bilancio a legislazione vigente con la classificazione funzionale, sia pur in forma semplificata, soprattutto per il riferimento all'attuale ruolo dell'azione.

A tal proposito, non essendo stata più riproposta, nello schema in esame, l'eventualità di una sua funzione quale unità elementare di bilancio, appare utile far presente che converrebbe, confermare, eventualmente, l'attuale prospettazione, sia pur a livello meramente informativo (naturalmente, nell'ambito della classificazione funzionale), in quanto anche schema di riferimento per gli obiettivi e gli stanziamenti. Tra l'altro, si richiama il fatto che la mancata riproposizione della disciplina di cui all'azione con effetti formali sulla gestione e rendicontazione si riverbera anche su alcuni commi (almeno) dell'art. 33 dell'attuale legge di contabilità, in merito ad alcuni ambiti di esercizio della flessibilità a livello amministrativo.

Per il comma 6 (modifiche di missioni e programmi, anche in riferimento alle Amministrazioni), sarebbe utile ricordare la esclusività del vincolo alle previe riforme legislative sotto tale ultimo versante: in caso contrario, sarebbe compromessa la comparabilità nel tempo dei bilanci, se le indicazioni di un esercizio dovessero discrezionalmente essere modificate con eccessiva frequenza. Il comma 8 poi, nello specificare i contenuti del programma, fa riferimento, per la competenza delle entrate, ad una nozione di accertamento che va interpretata alla luce del passaggio all'accertamento qualificato, che fa riferimento al concetto di riscossione ai fini della competenza; in merito poi, in particolare, alla cassa di cui alla lettera d), non risulta chiarito il motivo della soppressione del riferimento alla tesoreria.

Circa il comma 10 poi, andrebbe premesso l'obbligo nella relazione illustrativa della presentazione del dato complessivo riferito all'intero bilancio (in merito alla distinzione tra le tre componenti della spesa di cui al successivo art. 27, commi 9-12), mentre, per il riferimento ai requisiti della correlata relazione tecnica, si rinvia al

commento del successivo comma 14. Per il comma 12, si tratta di una disposizione espressamente non perfezionata: a tal riguardo meritano di essere ricordati i vincoli di cui all'attuale Nota integrativa, il cui attuale contenuto andrebbe confermato, soprattutto nella ricostruzione che passa tra programmi, capitoli, obiettivi ed indicatori, e con particolare riferimento alla scomposizione per titoli legislativi e classificazione economica, quota di stanziamento per titolo e criteri di dettaglio della previsione.

La Corte ritiene essenziale, così come per il nomenclatore degli atti di cui al successivo comma 16, in affiancamento al rapporto tra unità di bilancio e mappa dei titoli legislativi, l'indicazione delle quote di stanziamento afferenti ad ogni titolo, onde permettere la leggibilità (consentendone la valutazione) delle poste di spesa per norma di riferimento: cardine, questo di una compiuta attuazione del principio di trasparenza quanto alla legge di bilancio, soprattutto per permetterne la ricostruibilità partendo dal dettaglio delle singole poste di bilancio.

Tutto ciò si riverbera anche sul comma 14, che riguarda un altro elemento cruciale ai fini della leggibilità del bilancio per la componente a legislazione vigente, ossia la Relazione tecnica. Viene in particolare in evidenza la lettera b), per la quale si nota che viene riproposta l'attuale formulazione tale da richiedere solo elementi "essenziali": si tratta di un passaggio-chiave, questo, in ordine al quale la RT non può più far solo riferimento alle categorie economiche all'interno della tripartizione della spesa già citata, come accade nell'esperienza fin qui invalsa, ma deve esporre per capitolo il pieno raccordo tra titoli legislativi, raffigurazione contabile (capitolo) e relativi stanziamenti *pro-quota*, con l'esposizione della mappa dei capitoli afferente al singolo programma. Tali informazioni possono anche essere fornite per capitolo con il nomenclatore, già citato, di cui al successivo comma 16. Con un pieno raccordo tra capitoli e singoli stanziamenti *pro-quota* per norma si consente dunque anzitutto al Parlamento di conoscere, a partire dal dettaglio della singola unità elementare, la composizione dell'unità di voto, con riferimento alla singola autorizzazione legislativa di base ed alla quota di stanziamento ad essa afferente, nell'ambito di un chiaro raccordo, naturalmente, tra capitoli e programmi. Del pari, in un contesto di notevole arricchimento della quantità di informazioni di cui alla Relazione tecnica riferita alla Sezione seconda (comma 14), va

anche rielaborato il riferimento, al comma 15, al relativo allegato riepilogativo degli effetti finanziari derivanti da tale Sezione, secondo un'interpretazione del "prospetto riassuntivo" ivi citato tale da risultare coerente con il richiesto dettaglio della relazione tecnica di cui alla Sezione medesima.

Inoltre, si osserva che l'attuale comma 14 dell'art. 21 (ordine di approvazione del d.d.l. bilancio) conserva una propria valenza, in quanto ispirata a prudenza nel momento in cui l'approvazione (e quindi la prospettazione del d.d.l. bilancio, Sezione seconda) inizia con l'indicazione dell'entrata. Quanto, infine, alle informazioni fornite a livello di capitolo, oltre a quanto già rilevato ad integrazione dell'attuale nomenclatore, occorrerebbe chiarire anzitutto il concetto di quota disponibile, attualmente non specificato e non supportato da una normativa in tal senso, ed in secondo luogo specificare, per variazioni significative rispetto all'anno precedente (per es.), la relativa motivazione con un'apposita, ancorché sintetica, nota.

In merito poi all'art. 15, nella riconferma dell'attuale termine di presentazione del mese di gennaio, come già prima esplicitato in riferimento all'art. 9 (ciclo di bilancio), occorrerebbe rivedere il riferimento al "raggiungimento degli obiettivi programmatici", perché risulti chiaro che tale tipo di provvedimento non entra nella composizione dei saldi, secondo quanto già rilevato per l'art. 9.

Viene poi in rilievo l'art. 16, dedicato alla legge di assestamento, prima richiamata, al cui riguardo vengono riproposti solo i commi iniziali dell'attuale art. 33, non facendosi menzione né delle variazioni amministrative di bilancio conseguenti a provvedimenti legislativi né di tutta l'area della flessibilità in via amministrativa. In assenza di una relazione illustrativa non è chiara la motivazione di questa semplificazione, che pure riguarda passaggi notevoli nella gestione del bilancio. Sarebbero poi da assicurare forme di pubblicità circa il rispetto del divieto di dequalificazione della spesa, nonché degli spostamenti proposti tra unità di voto diverse, anche in questo caso possibili nella misura in cui le relative autorizzazioni legislative di base lo consentano (come quelle interne all'unità di voto, ovviamente).

Circa l'art. 17, in tema di Rendiconto generale dello Stato, anche in questo caso si assiste ad uno snellimento della normativa: emerge in particolare, come per gli stati di previsione, l'assenza del riferimento alla Nota integrativa, di cui prima si è discusso per la sede previsionale, con tutto il corredo informativo ad essa annesso. È previsto un rafforzamento dei poteri di controllo delle Commissioni parlamentari avuto riguardo all'attuazione dei programmi ed all'utilizzo delle relative risorse finanziarie, il cui presupposto sembrerebbero però essere, tra l'altro, anche la predetta Nota integrativa attualmente in vigore: ciò a meno che non si ipotizzi un'altra, eventuale forma di raffigurazione del raccordo tra unità di bilancio ed obiettivi e relativi indicatori. Al riguardo, la Corte segnala, per quanto concerne il comma 2, lettera b), la necessità di mantenere l'attuale riferimento ai sottosettori.

b4) Titolo IV-Strumenti di monitoraggio e controllo dei conti pubblici

Va segnalato essenzialmente l'art. 18 (monitoraggio dei conti pubblici), che, nell'elencare una serie di funzioni da svolgere ad opera del Dipartimento RGS, non accenna all'esigenza di rendere ostensibili i risultati di detto monitoraggio, almeno in riferimento all'andamento dell'attuazione delle leggi più significative sul piano quantitativo oppure in riferimento ai programmi. Si tratta di un Titolo che comunque risulta ancora non perfezionato, in riferimento al controllo dei conti pubblici di cui all'art. 19, per esempio.

b5) Titolo V- La quantificazione degli oneri e la copertura finanziaria delle leggi.

L'art. 22 riguarda le modalità della copertura finanziaria. Viene riproposta l'attuale dicotomia tra tetto di spesa e previsione di spesa, nonché la norma – pochissimo utilizzata sinora – del divieto di procedere all'attuazione della legge una volta raggiunto il limite. L'obbligo di monitoraggio sulle previsioni di spesa viene confermato (comma 3): al riguardo, occorrerebbe integrare la norma per precedere ad eguale monitoraggio anche nel caso opposto di un indebolimento della copertura finanziaria, da estendere anche al caso del tetto di spesa. Nel successivo comma 4 occorrerebbe eliminare il riferimento alle nuove spese, in quanto la fattispecie disciplinata dovrebbe riguardare solo le maggiori spese, rispetto alla previsione in tal senso della norma originaria. Il comma 5 ripropone

poi passivamente l'attuale procedura di intervento in caso di scostamento tra onere previsto ed onere effettivo, una procedura che praticamente non ha trovato applicazione, attesa la forte rigidità della spesa di bilancio per i motivi prima evidenziati: probabilmente, occorrerebbe ripensare il sistema antecedente all'ultima riforma, che prevedeva, nella stessa legge ordinaria che indica l'onere, la modalità di copertura aggiuntiva in caso di scostamento dell'onere, con l'estensione del monitoraggio e dell'obbligo di intervento anche al caso dell'indebolimento della copertura, il che concerne anche il tetto di spesa.

Al comma 6, in tema di monitoraggio, se ne dovrebbero prevedere adeguate forme di pubblicità, almeno in riferimento alla possibilità, da parte della Corte dei conti, di essere tempestivamente informata al riguardo ed in dettaglio. Al comma 8 si potrebbero sopprimere le parole "interpretazioni della normativa vigente", perché il dato essenziale in questa sede è l'effetto finanziario della sentenza.

Vengono poi riproposti i quattro casi possibili di copertura finanziaria e quindi anche quello attualmente sub *a-bis*), ripresentato come lettera b) del comma 9, riferito alla fattispecie di cui alla modifica o soppressione dei parametri che regolano l'evoluzione della spesa previsti dalla normativa vigente, dalle quali derivino risparmi di spesa: poiché si tratta di una modalità di cui non risultano utilizzi e che si presenta come ampiamente riassorbibile nella riduzione di precedenti autorizzazioni di spesa di cui alla successiva lettera c), se non vi sono particolari motivazioni per la sua riproposizione si può consigliarne la soppressione.

Quanto poi al divieto di utilizzo di entrate non discrezionali, di cui alla successiva lettera d), si è proceduto ad una semplificazione rispetto alle attuali formulazioni, frutto di interventi a strati: merita di essere rimarcato però che sarebbe opportuno aggiungere l'aggettivo "normative" alla parola "misure", proprio per rafforzare il concetto dell'obbligo di utilizzare risorse di natura discrezionale. Va anche suggerita l'opportunità di estendere anche alle minori spese che si intenda assumere a copertura il divieto di utilizzare mere valutazioni non supportate da norma: lo stesso vale per la necessità di ripristinare il divieto dell'utilizzo di mezzi di conto capitale per finalità correnti, divieto

da confermare tanto per le nuove o maggiori entrate quanto per le minori spese assunte a copertura.

Circa le modalità di coperture ammesse per oneri sopra la linea si potrebbe aggiungere la previsione dell'impossibilità di utilizzare la riduzione delle tipologie di spesa escluse dall'aggregato di spesa netta primaria (sotto la linea) nonché (oppure ivi incluse) quelle legate a risorse di derivazione comunitaria (cofinanziamenti etc.).

Anche la norma sulla copertura delle leggi delega (comma 11) è stata riproposta in termini invariati: al riguardo, tenuto conto dell'incremento dell'utilizzo, negli ultimi anni, dello strumento della delega, si da innescarsi spesso meccanismi normativi di difficile controllo nel corso del tempo (e non solo nel campo della materia tributaria di cui alla legge n. 111 del 2023) dal punto di vista finanziario, già in recenti audizioni della Corte si è determinato il suggerimento di far maggiore ricorso, in linea di massima, all'istituto del tetto di spesa nella stessa legge delega. Ciò, comunque, nella consapevolezza che i consueti meccanismi di copertura finanziaria non sembrano adattarsi al caso di deleghe o particolarmente impegnative sul piano della latitudine delle materie interessate oppure di difficile controllo nel tempo dei relativi effetti finanziari sull'operatore pubblico, soprattutto per l'agire di variabili esogene di numero imprecisato. Anche in questo caso si richiama comunque al soddisfacimento di esigenze di trasparenza nei confronti anzitutto del Parlamento circa l'andamento degli oneri e delle coperture. Da ripensare è forse il meccanismo della possibilità di coperture interne ad uno stesso decreto legislativo ovvero incrociando gli effetti di segno opposto tra decreti legislativi dall'iter parallelo, anche in questo caso di difficile controllo.

Rimane in materia, comunque, oltre ad un problema di un perfezionamento tecnico delle norme di contabilità, l'esigenza di rispettare l'effettiva eccezionalità dell'impossibilità di risolvere il problema della copertura nell'ambito della stessa legge delega: la devoluzione, infatti, alla successiva fase della decretazione delegata sembra essere diventata la consuetudine.

In base allo schema proposto altri aspetti della materia della copertura finanziaria sono poi espressamente *sub judice*, per cui non è possibile al momento effettuare

valutazioni. Si può solo esprimere una raccomandazione nel senso di non entrare, nella sede della legge di contabilità, nel dettaglio circa le modalità con cui gli assetti delle coperture finanziarie si declinano al livello degli enti territoriali, in particolare. Ciò riguarda anche l'aspetto dell'adeguamento alle regole del non utilizzo di mezzi di copertura non discrezionali.

Il successivo art. 23 ha per oggetto la delicata materia delle relazioni tecniche, in riferimento alle leggi ordinarie. Vengono riproposte le norme esistenti, laddove per molti casi, come per le clausole di neutralità, il problema non sembra consistere nel contenuto della normativa, quanto nella relativa disapplicazione, quale è diventata pressoché costante. Il problema dell'insufficienza delle relazioni tecniche emerge con particolare evidenza per le cd. spese fiscali, per es., laddove rimane quasi sempre incerto il limite tra gli effetti indiretti di stimolo della normativa e quelli direttamente onerosi, il tutto da valutare nel relativo impatto con il profilo di cui alla legislazione vigente.

Ciò sposta il problema verso l'eventualità di una sanzione in caso di insoddisfacenti relazioni tecniche (da estendere – va precisato – anche alla sostenibilità dello stesso meccanismo di copertura, come non accade quasi mai): si ricorda che la Corte costituzionale ha emesso una sentenza (n. 82 del 2023), che, benché formalmente riferita alla legislazione regionale, analogicamente ben può ritenersi estendibile allo Stato, dal momento che l'inverso vale come consolidato, risalente ed indefettibile principio nella stessa giurisprudenza costituzionale. Nella citata sentenza sostanzialmente è stata giudicata come *tamquam non esset* una relazione tecnica insufficiente in materia di clausole di neutralità, con le conseguenze procedurali previste nei singoli ordinamenti legislativi.

b6) Titolo VI – Il bilancio dello Stato e gli strumenti della flessibilità

L'art. 24 ha come oggetto l'esercizio provvisorio, istituito, come è noto, disciplinato in Costituzione (art. 81, quinto comma). La formulazione proposta ricalca sostanzialmente quella già in essere. Sarebbe da riprendere al riguardo l'antico problema del bilancio di riferimento per il calcolo dei dodicesimi, ossia se al netto ovvero al lordo dell'eventuale manovra. In tal ipotesi, si suggerisce la seconda soluzione, non solo per

un'esigenza di contenuto, trattandosi di implementare il tetto di spesa di cui al PSBMT approvato, ma anche in quanto ora le due funzioni della legge di bilancio (di correzione e di previsione della legislazione vigente) risultano racchiuse in un unico disegno di legge.

L'art. 25 poi riassume in forma semplificata la normativa relativa ai fondi di riserva e speciali, rendendo permanenti i due fondi creati con la legge di bilancio per il 2025 per la compensazione degli eventuali scostamenti dei percorsi della spesa netta e per la compensazione di misure con effetti asimmetrici sui saldi di finanza pubblica. In entrambi i casi comunque non è da escludere il varo di iniziative legislative *ad hoc*, in caso di rilevanti scostamenti.

Quanto agli altri fondi, l'elencazione di quelli di riserva viene proposta al comma 1. Per il fondo di cui al comma 6 (autorizzazioni di cassa), sembrerebbero da coordinare i poteri del Ministro dell'economia e delle finanze con quelli del Ragioniere generale. Quanto poi ai fondi speciali di cui al comma 8, va osservato che essi andrebbero mantenuti come capitoli nella prospettazione in bilancio, mentre lo schema di d.d.l. li prevede come articoli o piani gestionali. Si rileva poi l'assenza, nella formulazione proposta, della normativa sugli slittamenti, che pure sembrerebbe di una qualche utilità, sia pur limitatamente ai d.d.l. di ratifica degli accordi internazionali, il cui *iter* parlamentare di merito può non coincidere con la scansione per esercizi degli stanziamenti di bilancio di copertura (nella fattispecie, i fondi speciali).

Non risulta specificato peraltro in quale Sezione questi ultimi fondi siano approvati: oggi lo sono nella Sezione prima. La sede andrebbe specificata, perché, se si trattasse della Sezione seconda, essi potrebbero essere rimodulati in teoria anche con la legge di assestamento ovvero in esercizio di qualsivoglia altra forma di flessibilità, con ripercussioni sulle possibilità di copertura di provvedimenti legislativi. In tal ipotesi, oltretutto, si avrebbe una copertura con mezzi di bilancio. Ciò consiglia di specificare che per legge di bilancio si intende la Sezione prima. Comunque, appare imprescindibile che la relativa raffigurazione contabile continui ad essere quella di cui al capitolo, anche perché essi costituiscono la fonte di copertura pure per gli emendamenti parlamentari, il che ne presuppone la pubblicità, al netto degli utilizzi. Va anche considerato che, se non

si trattasse di capitoli a proposito dei fondi in questione, si potrebbero determinare coperture finanziarie di leggi riferite a parti di capitolo.

In merito poi all'art. 27 (classificazione delle entrate e delle spese), anche qui il criterio seguito è quello della semplificazione, con l'evidenziazione del ruolo della classificazione economica per le spese. La disposizione è ancora espressamente da perfezionare, laddove sarebbe però da rimarcare esplicitamente il ruolo dei macroaggregati nell'ambito della classificazione funzionale nonché da specificare, al comma 11, che i cd "fattori legislativi" debbono essere riconducibili a disposizioni normative di rango primario.

In merito poi all'art. 28, descrittivo della nozione di cui ai vari saldi, la formulazione proposta presenta, ad un primo esame, differenze con quella in vigore per due aspetti: da un lato, per l'indebitamento netto il riferimento è ora alle passività finanziarie, anziché al rimborso di prestiti, quanto alle partite nettizzate, il che sembrerebbe ampliare la portata di queste ultime, mentre, da un altro lato, la definizione del saldo netto da finanziare sembrerebbe ora includere (e non più escludere) l'accensione di passività finanziarie: soprattutto per questo secondo aspetto sarebbero da chiarire le motivazioni di una tale opzione, in quanto la nozione di saldo netto da finanziare dovrebbe escludere le operazioni finanziarie anche sul lato dell'acquisizione di mezzi a debito. Oltretutto, poiché l'obiettivo di cui al ricorso al mercato viene formulato, in legge di bilancio, al netto di una serie di partite, come le operazioni effettuate al fine di rimborsare prima della scadenza o di ristrutturare passività preesistenti con ammortamento a carico dello Stato, si tratta di prevedere forme di pubblicità delle entità e della composizione di dette partite, in quanto altrimenti, come accade al momento, si tratta di un saldo non ricostruibile. Nel sottolineare poi l'esigenza di un affinamento delle formulazioni (ad es., il ricorso al mercato andrebbe ridenominato come limite massimo al ricorso al mercato finanziario), si fa presente che sarebbe opportuno altresì indicare espressamente una formulazione dei saldi differenziali in termini di competenza e di cassa, anche per evitare le discrasie esistenti nel comma 1 dell'art. 1 della annuale legge di bilancio, con un ricorso al mercato indicato in norma in termini di competenza e solo nell'apposito allegato annesso anche in termini di cassa, senza che sia stata chiarita la motivazione di tale differenza.

Da ultimo, si tratta di valutare se disciplinare o meno il “saldo complessivo”, grandezza, questa, rilevabile *ex post* ma utilizzata nella relazione illustrativa al disegno di legge sul Rendiconto generale dello Stato nonché (forse impropriamente) come posta di raccordo tra conto del bilancio e conto del patrimonio, peraltro denominata come “disavanzo della gestione di competenza” nella legge sul Rendiconto generale dello Stato.

Gli artt. 30 e 31, rispettivamente riferiti all’accertamento e all’impegno qualificato, per il primo, e alla formazione e accertamento dei residui, per il secondo, rinviano a successive elaborazioni. Si tratta di materie di grande rilievo, in quanto collegate alla flessibilità e la cui disciplina andrebbe riformulata in senso restrittivo, probabilmente, tenendo conto dei vincoli discendenti dal Piano strutturale di bilancio. Ciò che va però sottolineato è l’esigenza di trasparenza circa l’utilizzo di tali strumenti e la relativa misura, soprattutto per l’accertamento e l’impegno qualificato.

Per il primo versante occorrerebbe infatti che fossero specificati in dettaglio, anche con apposite note e comunque in una nota illustrativa, i rapporti tra accertamento amministrativo e nuovo accertamento basato sulla riscossione, mentre, per il secondo versante, tenuto conto della notevole misura del ricorso allo strumento (anche se sembrerebbe in riferimento solo a determinate categorie), come si desume dai riquadri di cui alla relazione illustrativa al d.d.l. sul Rendiconto generale dello Stato, vanno esplicitati i criteri e la misura, in dettaglio, della discrasia tra impegno amministrativo, collegato al titolo giuridico, ed impegno ad esigibilità, collegato al cronoprogramma (cassa). Del resto, è la stessa norma di cui all’art. 34, comma 2, a richiamare il rispetto delle leggi vigenti.

Per il secondo versante, si tratta di un complesso di disposizioni tutto improntato alla *ratio* di fondo di consentire un’estesa flessibilità nella formazione del bilancio (con riflessi anche sulle stesse possibilità di recuperare spazi di copertura che il Governo regolarmente utilizza), da reimpostare anzitutto operando una decisa semplificazione delle varie opzioni, ferma rimanendo comunque la necessità di riaffermare la disciplina di cui all’art. 30, comma 1 (leggi pluriennali di spesa) e comma 6 (leggi permanenti di spesa).

In merito poi agli artt. 32 e 33, rispettivamente in materia di garanzie statali e gestioni fuori bilancio, le proposte di cui allo schema costituiscono espressamente formulazioni provvisorie. Per intanto, si possono porre le esigenze di valutare, per il primo versante (garanzie), l'opportunità o meno di indicare *ex ante* in bilancio fondi di riserva e, per il secondo versante (gestioni fuori bilancio), di procedere o meno al riassorbimento in bilancio delle gestioni in essere, come peraltro prescritto dalla legge rinforzata n. 243, prima richiamata, superando le resistenze in essere e tenendo conto dell'esigenza sempre più pressante di un forte controllo e monitoraggio, entrambi accentratissimi, delle uscite di cassa, soprattutto alla luce del nuovo quadro ordinamentale collegato al Patto di stabilità e crescita.

Quanto poi agli artt. 34 e 35, in materia di Rendiconto generale dello Stato e di relativa parifica ad opera della Corte, le disposizioni sembrano riproporre sostanzialmente quelle esistenti, sia pur in un'ottica di semplificazione e sostituendo la Nota integrativa con l'attenzione di cui all'art. 34, comma 1, ai risultati avuto riguardo agli obiettivi ed ai relativi indicatori. In tema di accertamento delle entrate di cui al comma 2 va sempre valutato quanto prima esplicitato circa l'evoluzione verso l'accertamento qualificato. Per l'art. 35, comma 3 in particolare, rimane la risalente esigenza che la Corte sia messa a conoscenza del conto impegni.

Riguardo poi all'art. 36 (in tema di analisi e valutazione della spesa), si tratta di una sostanziosa riformulazione dell'attuale art. 39, che va valutata anche se tale da riassorbire o meno l'art. 22-bis della legge 196 in vigore (*spending review*). La logica del nuovo articolo sembra consistere nell'accentramento nel MEF della materia dell'analisi e valutazione della spesa, superando o comunque affiancando (a seconda delle interpretazioni sistematiche dell'articolo) la nuova impostazione alla logica "pattizia" dell'attuale assetto nel rapporto con i singoli ministeri e superando tra l'altro anche istituti in essere, come i Nuclei di analisi e valutazione della spesa, non più esplicitamente richiamati (se non inclusi nella nuova dizione relativa ai soggetti responsabili ed alle strutture delle singole amministrazioni incaricate delle relative attività). A tali fini è prevista l'elaborazione annuale di un Piano triennale di analisi e valutazione della spesa, da presentare entro il 15 marzo da parte del Ministro dell'economia e delle finanze

(comma 1), piano da attuare, dopo la comunicazione alle Camere (comma 2), in raccordo con il Consiglio dei ministri (comma 3). Entro il 30 giugno di ogni anno successivo viene presentata una relazione sullo stato di attuazione e sull'adozione delle azioni di riforma attuate dai Ministeri, relazione che viene allegata, a fini conoscitivi, al Rendiconto generale dello Stato.

Non appare chiaro comunque, ad un primo esame, l'oggetto dell'analisi e della valutazione, se da inquadrare in un'ottica di ridimensionamento delle dotazioni ovvero di revisione dei relativi fondamenti, il che richiamerebbe quindi, nel secondo caso, un'intensa attività di modifica dell'ordinamento legislativo in vigore, attività che non potrebbe essere attuata se non nell'ambito della legge di bilancio ovvero in una periodica legge *ad hoc*: da questo punto di vista va valutato il riferimento in tal senso al comma 3. Il fatto che però la procedura abbia termine con la proposizione di una relazione sullo stato di attuazione del Piano allegato al Rendiconto sembrerebbe conferire autonomia al nuovo istituto, il che induce peraltro a rilevare che il documento potrebbe essere anticipato al 31 maggio e rientrare così tra gli oggetti della relazione alla parifica di competenza della Corte. Se tutta la procedura sembra presentarsi con caratteri di autonomia, ne va valutato poi, anche con riferimento alla relativa tempistica, il raccordo con la programmazione finanziaria, ad iniziare dal DFP.

Decisivo è comunque chiarire il rapporto che passa tra l'impianto dell'articolo e le procedure esistenti in tema di *spending review*, il cui articolo (art. 22-*bis*), facente parte della vigente legge di contabilità, non è stato per ora riproposto nello schema di d.d.l. in esame. Altresì decisivo è ribadire il fatto, comunque, che qualsivoglia intervento sulla spesa, tenuto conto del fatto che il relativo 95 per cento (circa) è fissato da leggi (direttamente o indirettamente), non può che tradursi in modifiche formali dei meccanismi legislativi in essere.

b7) Titolo VII- Tesoreria degli enti pubblici e programmazione dei flussi di cassa

Per quanto concerne la complessa materia, infine, di cui al Titolo VII- Tesoreria degli enti pubblici e programmazione dei flussi di cassa, si fa riserva di un commento in un momento successivo, anche per la mancata definizione dell'art. 44, che riguarda

l'argomento delle contabilità speciali e dei conti correnti di tesoreria. Si coglie per intanto l'occasione, in riferimento all'art. 42, comma 4, di osservare che, pur trattandosi della conferma di un assetto già in essere, andrebbe svolta una riflessione sull'opportunità di equiparare formalmente la copertura a breve con quella a medio-lungo termine, funzionalmente destinate a coprire diverse determinanti del fabbisogno (ciò in disparte di un'esigenza di coerenza lessicale con l'art. 14, comma 7, che ribadisce il principio della previa approvazione, con la Sezione seconda della legge di bilancio, del tetto all'emissione di titoli pubblici, compresi quelli a breve, in riferimento alla medesima grandezza di cui al citato art. 42, comma 2, laddove vengono utilizzate dizioni diverse).

In definitiva, dal punto di vista metodologico, come rilevato, l'approccio che si sta seguendo pare quello di privilegiare, per intanto ed almeno al livello di documenti sinora presentati, la revisione della legge ordinaria di contabilità, n. 196, dando a questa fase la priorità sulla revisione ed adeguamento della legge rinforzata n. 243 del 2012. In tal caso, probabilmente si tratta di un approccio che andrebbe forse ripensato, in quanto anzitutto, sul piano formale, la legge rinforzata si colloca ad un livello più elevato rispetto alla legge ordinaria, atteso il vincolo costituzionale circa la maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera ai fini della relativa approvazione e modifica. Ma – ciò che è più rilevante – nel merito è compito della legge n. 243 affrontare anche una serie di tematiche, come il recepimento del nuovo quadro eurounitario degli strumenti, con le relative terminologie, nonché gli equilibri da definire a livello di sottosectori della finanza pubblica, ad iniziare da quello afferente allo Stato: si tratta dunque di una complessiva sistemazione preliminare che sembrerebbe avere la priorità al fine di mettere a fuoco il quadro istituzionale di base entro cui calare poi le normative contabili afferenti ai singoli comparti (Stato, enti previdenziali, territoriali e pubblici *lato sensu*).

Sempre nel merito, risultano non affrontate alcune questioni, anche di rilievo, come già accennato. Oltre alle linee generali circa la formazione e la flessibilità di bilancio, può essere il caso, tra l'altro, attesa l'estrema sinteticità dell'art. 10, del coordinamento con la finanza pubblica degli enti territoriali (forse da demandare, a livello di principi, alla revisione della legge n. 243, come sarebbe auspicabile, il che consiglierebbe pertanto di

espungere, dal testo presentato, il comma 14 dell'art. 22); della materia della *spending review* (se non ritenuta formalmente e sostanzialmente assorbita nel nuovo art. 36); dell'esplicitazione, in particolare, dei criteri di formazione del bilancio, attualmente disciplinata dall'art. 23 della legge di contabilità e che appare di rilievo ai fini della esplicitazione dei criteri di composizione e di riformulazione annuale degli stanziamenti di cui alla Sezione seconda della legge di bilancio; nonché, tra l'altro, della materia relativa agli elementi informativi del bilancio (attuale articolo 21, comma 11, della legge di contabilità), del controllo e monitoraggio dei conti pubblici (di cui agli artt. 14 e 15 della legge di contabilità), delle variazioni di bilancio (art. 29 della bozza), dell'accertamento ed impegno qualificato (art. 30 dello schema), della formazione e dell'accertamento dei residui (art. 31), del raccordo con la contabilità *accrual* (artt. 37-38), dei pagamenti di tesoreria (artt.47-50) e dell'eventuale completamento della riforma del bilancio (Capo V del Titolo VI).

Come segnalato, si attende poi una proposta sulla materia della flessibilità di bilancio, sia *ex ante* sia in fase di gestione, per le tre componenti dei residui, della competenza e della cassa, sempre da coniugare con la necessità, più volte raccomandata dalla Corte, di una trasparenza di dettaglio circa il rapporto tra stanziamenti e componente normativa "a monte". Da valutare altresì la riproposizione o meno di un testo unico sulle disposizioni afferenti alla Tesoreria, anche se il relativo quadro normativo non è ancora stabilizzato.

In definitiva, trattandosi di una prima bozza, che tra l'altro rinvia ad ulteriori elaborazioni per questioni non secondarie, come già rilevato, le presenti osservazioni vanno intese come primissime riflessioni intese ad agevolare l'ulteriore approfondimento tecnico in sede parlamentare, a fronte di un testo espressamente in corso di definizione.

Meritano peraltro di essere ribadite le osservazioni già svolte nel par. a) circa le implicazioni e le condizioni da rispettare nell'affrontare la delicata materia, anche per profili costituzionali, del nesso tra monitoraggio e flessibilità.

Si tratta di un nesso – questo essendo il filo che lega le varie considerazioni della Corte – che non può disgiunto dal concreto soddisfacimento delle esigenze che si pongono

sotto il profilo della pubblicità e della trasparenza di dettaglio circa i criteri di composizione delle singole poste contabili, al fine di consentirne la ricostruibilità *in primis* da parte del Parlamento, come più volte ricordato dalla Corte in varie pronunce.

La Corte esprime un giudizio positivo, peraltro, sul metodo che sta seguendo il Parlamento, inteso a coinvolgere nelle varie fasi le Istituzioni pubbliche interessate alla delicata attività di predisposizione della cornice di diritto contabile entro cui si inquadra l'attività finanziaria dello Stato (nonché degli altri livelli istituzionali), fermo rimanendo, ovviamente, il giudizio finale che spetta all'Autorità politica. In tale contesto, la Corte conferma la propria piena disponibilità a fornire l'ausilio tecnico nelle materie di competenza.